

UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA – UFPB

Centro de Ciências Sociais Aplicadas – CCSA

Curso de Administração – CADM

**FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA: Um estudo em uma revenda de Gás
Liquefeito de Petróleo (GLP) em João Pessoa/PB**

WILTON RIBEIRO MARINHO

João Pessoa
Abril 2019

WILTON RIBEIRO MARINHO

**FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA: Um estudo em uma revenda de Gás
Liquefeito de Petróleo (GLP) em João Pessoa/PB**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
como parte dos requisitos necessários à obtenção
do grau de Bacharel em Administração, pelo
Centro de Ciências Sociais Aplicadas, da
Universidade Federal da Paraíba / UFPB.

Professor Orientador: Dr. Rosivaldo de Lima
Lucena.

João Pessoa
Abril 2019

Catálogo na publicação Seção de Catalogação e Classificação

M338f Marinho, Wilton Ribeiro.

FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA: Um estudo em uma revenda de
Gás Liquefeito de Petróleo (GLP) em João Pessoa/PB /
Wilton Ribeiro Marinho. - João Pessoa, 2019.

74 f. : il.

Orientação: Rosivaldo de Lima Lucena.
Monografia (Graduação) - UFPB/CCSA.

1. Formação de preço de venda. 2. Revenda de GLP. I. de
Lima Lucena, Rosivaldo. II. Título.

UFPB/CCSA

Folha de Aprovação

Trabalho apresentado à banca examinadora como requisito parcial para a Conclusão de Curso do Bacharelado em Administração.

Aluno: Wilton Ribeiro Marinho

Trabalho: FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA: Um estudo sobre a formação do preço de venda em uma revenda de Gás Liquefeito de Petróleo (GLP) em João Pessoa/PB.

Área da pesquisa: Custos

Data de aprovação: ____/____/____

Banca Examinadora

Prof. Dr. Rosivaldo de Lima Lucena, Orientador.

Prof. Dr. Paulo Roberto Cavalcante, Examinador.

Dedico este trabalho à minha mãe, Maria Rosa,
mulher forte e determinada, um exemplo de vida.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, aquele que me sustenta e permite o alcance dos meus objetivos.

À minha Mãe, Maria Rosa, por ser um exemplo de mulher forte e determinada, sempre cuidando de mim e dos meus irmãos, nos mostrando que a Educação é o caminho que faz a diferença e nos permite subir degraus na vida.

À minha esposa, Maria Ariane, por todo amor, paciência, compreensão e carinho e por todo apoio durante a elaboração deste trabalho.

Ao Professor Rosivaldo Lucena por sua orientação nesta monografia e por acreditar em meu potencial.

À gestora entrevistada pela grande contribuição para a minha pesquisa. Você é exemplo de encorajamento para muitos microempreendedores.

A todos que, direta ou indiretamente, contribuíram para a realização desta etapa, muito obrigado.

MARINHO, Wilton Ribeiro. **FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA: Um estudo em uma revenda de Gás Liquefeito de Petróleo (GLP) em João Pessoa/Paraíba.** Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Administração) UFPB/DA, Campus I, João Pessoa-PB, 2019.

RESUMO

Nos últimos anos, a atividade empresarial brasileira vem crescendo, e mais do que isso, se mantendo ativa por mais tempo, o que gera a elevação da concorrência. E para se manterem no mercado, essas empresas fazem uso da estratégia de redução dos preços de venda, visando à perpetuidade do negócio. Entretanto, essa redução se não aplicada de forma correta, pode levar o empreendimento a fechar as portas. O principal desafio para o empresariado é operar com preços competitivos, que sejam capazes de cobrir os custos e gerar lucros. É nesse ambiente que estão inseridas as revendas de gás liquefeito de petróleo (GLP), importantes agentes econômicos nacional. Diante desse contexto, o estudo teve como objetivo compreender a formação do preço de venda em uma revenda de GLP na cidade de João Pessoa/PB. Para isso, foi realizada uma pesquisa qualitativa, de natureza descritiva. Visando a obtenção dos dados, foi utilizada a entrevista, gravada e transcrita na íntegra. Com a pesquisa, descobriu-se que os gastos não recebiam uma atenção especial por parte da gestora quanto aos registros e acompanhamento e quanto à formação do preço de venda, sendo feita de maneira totalmente empírica, sem a utilização de um *software* ou de uma planilha eletrônica. Verificou-se com a pesquisa que, mesmo diante de todas as ferramentas dispostas na literatura, à empresa ainda conta unicamente com a experiência da gerente para a tomada de decisão quanto a precificação, contudo, a empresa ultrapassou seus dez anos de vida.

Palavras-chave: Formação de preço de venda. Revenda de GLP.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

LISTA DE FIGURAS

| | |
|--|----|
| Figura 1- Classificação dos custos | 19 |
| Figura 2- Representação gráfica dos custos fixos | 20 |
| Figura 3 - Representação gráfica dos custos variáveis | 21 |
| Figura 4 - Esquema de custeio por absorção | 29 |
| Figura 5 - Concepção teórica do ABC | 30 |
| Figura 6 - Análise Custo Volume Lucro e seus componentes..... | 33 |
| Figura 7 - Margem de Contribuição | 34 |
| Figura 8 - Ponto de Equilíbrio | 35 |
| Figura 9 - Cálculo da margem de segurança | 36 |
| Figura 10 - Preço de Venda Orientativo | 38 |
| Figura 11 - Passos para o Markup divisor | 39 |
| Figura 12 - Passos para o Markup multiplicador..... | 40 |
| Figura 13 - Área de armazenamento de recipientes transportáveis de gás liquefeito..... | 50 |
| Figura 14 - Imagem do Google Maps de Mangabeira - João Pessoa/PB | 51 |
| Figura 15 - Gráfico das principais dificuldades enfrentadas pelos gestores..... | 56 |
| Figura 16 - Preços médios do gás de cozinha para botijão de 13 kg às distribuidoras sem tributos | 57 |
| Figura 17 - Composição de preço ao consumidor | 58 |

LISTA DE TABELAS

| | |
|--|----|
| Tabela 1 - Composição dos preços do GLP (Brasil e regiões) | 45 |
| Tabela 2- Relação do número de revendas por bairros | 52 |

LISTA DE QUADROS

| | |
|---|----|
| Quadro 1 - Diferentes formas de Contabilidade | 24 |
| Quadro 2- Abordagens de preço | 37 |

SUMÁRIO

| | |
|---|-----------|
| 1 INTRODUÇÃO | 11 |
| 1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO E PROBLEMA DE PESQUISA | 11 |
| 1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA..... | 14 |
| 1.2.1 Objetivo Geral | 14 |
| 1.2.2 Objetivos específicos | 14 |
| 1.3 JUSTIFICATIVA | 14 |
| 2 REFERENCIAL TEÓRICO | 17 |
| 2.1 DEFINIÇÕES | 17 |
| 2.1.1 Gastos | 17 |
| 2.1.2 Despesas | 18 |
| 2.1.3 Custos | 18 |
| 2.2 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS | 19 |
| 2.2.1 Classificação de custos quanto ao volume de produção do período | 19 |
| 2.2.1.1 Custos Fixos..... | 20 |
| 2.2.1.2 Custos variáveis | 21 |
| 2.2.2 Classificação de custos pela facilidade de alocação..... | 22 |
| 2.2.2.1 Custos diretos..... | 22 |
| 2.2.2.2 Custos indiretos | 23 |
| 2.3 CONTABILIDADE DE CUSTOS | 23 |
| 2.4 MÉTODOS DE CUSTEIO | 26 |
| 2.4.2 Custeio Baseado em Atividades - ABC (<i>Activity Based Costing</i>)..... | 29 |
| 2.4.3 Custeio Variável/Direto | 31 |
| 2.5 ANÁLISE CUSTO-VOLUME-LUCRO (CVL)..... | 32 |
| 2.5.1 Margem de Contribuição | 33 |
| 2.5.2 Ponto de equilíbrio | 35 |
| 2.5.3 Margem de segurança..... | 36 |
| 2.6 FORMAÇÃO DE PREÇO DE VENDA | 36 |
| 2.6.1 Markup | 39 |
| 2.7 O GLP | 41 |

| | |
|---|-----------|
| 2.8 O MERCADO DE GLP | 42 |
| 3 METODOLOGIA DA PESQUISA..... | 45 |
| 3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA..... | 46 |
| 3.2 SUJEITOS DE PESQUISA | 47 |
| 3.3 PROCESSO DE COLETA DOS DADOS | 47 |
| 4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS | 49 |
| 4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA | 49 |
| 4.3 RESULTADOS DA PESQUISA RELACIONADO AO SEGUNDO OBJETIVO ESPECÍFICO (INVESTIGAR SE É UTILIZADA ALGUMA FERRAMENTA (<i>SOFTWARE</i> OU PLANILHA ELETRÔNICA) PARA A FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA..... | 61 |
| 4.4 RESULTADOS DA PESQUISA RELACIONADO AO TERCEIRO OBJETIVO ESPECÍFICO (INVESTIGAR SE A PRECIFICAÇÃO É FEITA POR ANÁLISE DOS PREÇOS DE VENDA PRATICADOS OU SE A EMPRESA É FORMADORA DE PREÇOS DE VENDA)..... | 62 |
| 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS..... | 66 |
| REFERÊNCIAS | 69 |
| APÊNDICE A | 73 |

1 INTRODUÇÃO

O objetivo deste capítulo é apresentar uma delimitação do tema abordado, bem como o problema de pesquisa, os objetivos (geral e específicos) e a justificativa para a realização deste trabalho.

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO E PROBLEMA DE PESQUISA

Em um país tão empreendedor como o Brasil, a preocupação para se manter no mercado é constante na vida do empreendedor. Por este motivo uma das estratégias mais utilizadas pelos pequenos e médios empreendedores é a redução do preço de venda de produtos e serviços. Entretanto, esta estratégia traz alguns riscos que podem levar o empreendimento a encerrar suas atividades. Conhecer os gastos e como se forma o preço de venda é primordial para não errar na hora da precificação e para a perpetuação das empresas.

De acordo com o relatório do *Global Entrepreneurship Monitor* (GEM) 2017, no Brasil, a taxa total de empreendedorismo foi de 36,4%. Isso significa dizer que de cada 100 brasileiros, adultos de 18 a 64 anos, 36 estavam conduzindo alguma atividade empreendedora, seja na criação ou aperfeiçoamento de um novo negócio ou na manutenção de um negócio já existente. São quase 50 milhões de brasileiros que já empreendem e/ou realizaram, em 2017, alguma ação, visando a criação de um empreendimento em um futuro próximo (GEM, 2017).

Assim como vem crescendo o número de empresas, também vem crescendo a taxa de sobrevivência dessas. Tomando como referência as empresas constituídas em 2012, 76,6% sobreviveram os dois anos iniciais, segundo o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE, 2016).

Alguns critérios são importantes para a compreensão dessa taxa de sobrevivência. Estudos do SEBRAE (2014) mostram que das empresas que sobrevivem nos seus primeiros cinco anos de vida, 69% procuram fornecedores com qualidade e preço, 67% calculam detalhadamente os custos de cada produto e 53% acompanham rigorosamente as receitas e despesas.

Diante do exposto, fica evidente a importância da busca por fornecedores que ofereçam preços menores, mas sem abrir de mão da qualidade, de ter uma boa gestão de custos e

de acompanhar os gastos (custos e despesas). Tais fatores são preponderantes para que as organizações possam crescer e se manterem em um cenário altamente competitivo.

À medida que o mercado de bens e serviços cresce, se torna frequente a preocupação com a redução contínua dos preços de venda, não deixando de lado a inovação e a qualidade (BORNIA, 2010). Para isso, as empresas precisam ofertar seus produtos e/ou serviços a preços de venda, nos quais, os interessados estejam dispostos a pagar e que este valor seja suficiente para cobrir seus custos e gerar lucro (BERNARDI, 2017).

A redução dos preços está entre as estratégias mais utilizadas pelos micros e pequenos empresários, contudo, é preciso cautela na hora de adotá-la, pois apenas 23% das empresas que usaram preços competitivos para atrair clientes, sobreviveram nos seus primeiros cinco anos (SEBRAE, 2014).

De acordo com o SEBRAE (2014), o principal motivo, na visão dos empreendedores, para terem encerrado as suas atividades é a falta de capital ou lucro. Alinhado a isso, nota-se que ao abrir a empresa, mais da metade dos empreendedores (de 1829 entrevistados) não realizaram o planejamento de itens básicos no início de suas atividades, 50% não definiram estratégias para evitar desperdícios e não determinaram o valor do lucro pretendido e 42% não calcularam o nível de vendas para cobrir custos e gerar o lucro esperado, o que os levaram a fechar as portas.

Vale ressaltar que os custos crescentes, fora de controle, acabam por inibir a geração de caixa e de riqueza da empresa e dessa forma, não há organização que se mantenha ativa (MORANTE; JORGE, 2009). Conhecer os custos é um fator primordial para a formação do preço de venda e para a continuidade do empreendimento (SANTOS, 2012).

É preciso compreender que o custo se tornou uma das principais vantagens competitivas para as empresas. Adquirir os produtos a preços mais baixos que os concorrentes e vendê-los a preços inferiores aos demais, significam a manutenção do negócio (SARDINHA, 2013).

Embora seja pouco explorada pelos pequenos e médios empreendedores, fica evidente a importância da Contabilidade de Custos, pois esta é direcionada para a análise dos gastos, contribuindo para a formação do preço de venda e para o aumento da lucratividade das empresas, auxiliando-as nas tomadas de decisões futuras (VEIGA; SANTOS, 2016).

Neste cenário, destaca-se o mercado de gás liquefeito de petróleo (GLP). Conforme a Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP), o GLP, mais conhecido como gás de cozinha, tem abrangência nacional, sendo distribuído em 100% dos municípios brasileiros e utilizado em 95% dos domicílios, inclusive em locais onde não há nem mesmo energia elétrica ou saneamento básico (LIQUIGÁS, 2017).

Durante a década de 1990 teve início a desregulamentação dos preços dos combustíveis, tendo conclusão no ano de 2001. Assim, a partir de janeiro de 2002, o GLP não dispõe de qualquer subsídio ou subvenção no País, com a liberação dos preços nas refinarias, importadoras e centrais produtoras, porém a Petrobrás ainda continua responsável por quase todo o suprimento (SINDIGÁS, 2019).

A comercialização do GLP inicia com a venda do produtor ou do importador do produto a granel para as empresas distribuidoras. Essas, por sua vez, podem revender para a indústria, geralmente a granel, para os pontos de revenda ou diretamente para os clientes (segmentos comercial, institucional e residencial) a granel ou engarrafado em botijões ou cilindros. Os clientes comerciais e residenciais também podem adquirir o produto por meio dos vários pontos de venda varejista (PETROBRAS, 2019).

O preço que a Petrobras aplica ao comercializar o GLP para as distribuidoras é representado pela soma da parcela valor do produto Petrobras mais a parcela tributos cobrados pelos estados e pela União. No preço do botijão pago pelos consumidores nas revendas também estão inclusos os custos e as margens de comercialização das revendas, e das distribuidoras. Há situações onde a Petrobras não participa da cadeia de comercialização, por exemplo, o GLP que é produzido pelas refinarias privadas (PETROBRAS, 2019).

Um ponto que merece destaque é que a partir de 2002, com a vigência do regime de liberdade de preços para toda a cadeia de produção, distribuição e revenda, não existe qualquer tipo de fixação de valores máximos e mínimos e nem tabelamento ou qualquer exigência oficial de modo prévio para reajustes (ANP, 2019). O que ocorre é um monitoramento dos valores de modo semanal e mensal realizado pela ANP e fica de responsabilidade do consumidor a pesquisa dos preços e dos serviços (SINDIGÁS, 2019).

Assim, o foco deste trabalho refere-se ao entendimento da formação do preço de venda em uma revenda de GLP na cidade de João Pessoa/PB, cujo mercado apresentou 13,257

bilhões de metros cúbicos comercializados em 2018 (ANP, 2019). Desta forma, o trabalho se propõe a responder a seguinte questão de pesquisa: Como é formado o preço de venda em uma revenda de GLP em João Pessoa/PB?

1.2 OBJETIVOS DA PESQUISA

Para melhor esclarecimento do interesse desta pesquisa, foram definidos os seguintes objetivos:

1.2.1 Objetivo Geral

Identificar como é formado o preço de venda em uma revenda de GLP em João Pessoa/PB.

1.2.2 Objetivos específicos

Para alcançar o objetivo geral, definiram-se como objetivos específicos:

1. Investigar qual a importância que a empresa dá os gastos para a formação do preço de venda;
2. Investigar se é utilizada alguma ferramenta (*software* ou planilha eletrônica) para auxiliar na formação do preço de venda;
3. Investigar se a precificação é feita por análise dos preços de venda praticados ou se a empresa é formadora de preços de venda.

1.3 JUSTIFICATIVA

Os pequenos negócios, como são chamadas as Micro e Pequenas empresas, dão conta de mais da metade dos empregos com carteira assinada no Brasil, portanto, a sobrevivência

desses empreendimentos é condição indispensável para o desenvolvimento econômico do País (SEBRAE, 2011).

De acordo com o SEBRAE em abril de 2018 foram criados 115,9 mil postos formais de trabalho (dados do CAGED - Cadastro Geral de Empregados e Desempregados) e desse quantitativo, as micro e pequenas empresas geraram 72% dos empregos formais, ou seja, 83,5 mil vagas/mês. De janeiro a abril do respectivo ano, elas acumularam quase o dobro (293 mil) do que foi registrado no mesmo período quando comparado a 2017 (155,5 mil). O setor de serviços foi destaque nas efetivações, contribuindo com 49,9 mil vagas (SEBRAE, 2018).

O mercado de GLP é fundamental para o desenvolvimento da economia nacional, pois diante da sua grande capilaridade, coloca o País entre os maiores mercados, oportunizando a geração de emprego e renda de modo direto e indireto para milhares de pessoas. Estimular a sobrevivência de micro e pequenas empresas que têm o comércio e a distribuição do GLP a sua principal atividade econômica, uma vez que, se apresenta como um negócio rentável e que não carece de altos investimentos iniciais para os novos empreendimentos, assegurando o retorno e a liquidez imediata, e fundamental para o desenvolvimento econômico (SINREGAS, 2019).

No Brasil, essa atividade é composta por uma ampla rede de agentes, que se conjugam em 20 distribuidoras e 71.421 revendedores, com um volume de venda em 2018 de 5.257 mil toneladas para o P13 (gás residencial) e de 2.061 mil toneladas para outros - vasilhames acima de 13 kg e a granel (ANP, 2019).

Atualmente esse mercado é regulado pelas portarias ANP nº 49 (atividade de distribuição) e nº 51 (atividade de revenda) e pela Lei 9.478/97 (Lei do Petróleo). Esta lei veio flexibilizar o monopólio do setor de petróleo e gás natural, desempenhado antes pela Petrobras, permitindo a abertura do mercado de combustíveis no Brasil. Desse modo, desde janeiro de 2002 as importações do produto foram liberadas e o seu preço passou a ser estipulado pelo próprio mercado (PETROBRAS, 2019).

Várias entidades estão voltadas para a formação do preço de venda no mercado de GLP, como a ANP, a Petrobras, O Sindigás (Sindicato Nacional das Empresas Distribuidoras de Gás Liquefeito de Petróleo), o Sindipetro-PB (Sindicato do Comércio Varejista de Derivados de Petróleo do Estado da Paraíba), o Sinregás-PB (Sindicato dos Revendedores de Gás do Estado da

Paraíba), o SEBRAE (Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas, a Liquigás Distribuidora S.A., entre outros.

Este trabalho justifica-se diante da expressividade do mercado de GLP e pela relevância da correta precificação do produto, visando à manutenção e o sucesso do empreendimento. Desta forma, o presente estudo investiga uma revenda de GLP no bairro de Mangabeira, localizado na cidade de João Pessoa/PB e a formação do seu preço de venda ao consumidor final. Optou-se pelo estudo neste estabelecimento, diante do seu tempo de existência (mais de dez anos) e por estar inserida em um bairro onde apresenta o maior número de revendas de GLP na cidade.

Outro aspecto considerável para o desenvolvimento do trabalho é relevância da formação do preço de venda. Pode até parecer uma atividade simples, entretanto, é uma ação que demanda muito estudo e conhecimento. Delimitar bem quanto cobrar pode fazer toda a diferença para manter o crescimento do empreendimento e é primordial para cobrir os gastos e gerar a lucratividade do negócio.

Conforme o SEBRAE (2013), “determinar o preço de venda torna-se tarefa extremamente importante e constitui-se uma das peças fundamentais do planejamento empresarial, pois proporcionará rentabilidade, competitividade, crescimento e retorno do capital investido”.

Embora não se tenha encontrado informações sobre a taxa de mortalidade das empresas que atuam no comércio varejista de gás liquefeito de petróleo (GLP), pesquisa do SEBRAE de 2014 mostrou que apenas 23% das empresas que utilizavam a estratégia de preços competitivos permaneceram ativas após seus primeiros cinco anos de vida.

Portanto, é conveniente e oportuno à compreensão da formação do preço de venda do GLP nas revendas. Espera-se que este trabalho possa auxiliar não somente a empresa analisada, mas, também todas as empresas do respectivo ramo e a todos os profissionais que pretendem atuar na área de precificação.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo apresenta-se todo o referencial teórico desta pesquisa, que engloba as temáticas de interesse e está organizada da seguinte forma: na seção 2.1 (Definições) são apresentados os conceitos de: gastos, despesas e custos; na 2.2 as Classificações dos custos; na seção 2.3 é apresentada a Contabilidade de Custo; na 2.4 os Métodos de Custeio; na 2.5 a Análise Custo-Volume-Lucro; na 2.6 a Formação do Preço de Venda; na 2.7 O gás LP; e na 2.8 fala-se sobre o mercado do GLP.

2.1 DEFINIÇÕES

Para que haja comunicação entre duas pessoas, é extremamente necessário que passem a dar aos objetos, conceitos e ideias, o mesmo nome, sob pena de, no mínimo, reduzir-se o nível de entendimento. Para gerenciar custos e preços é imprescindível compreender corretamente os conceitos relacionados. A interpretação inadequada das várias definições encontradas na literatura contábil ou administrativa pode levar o administrador a equivocar-se (WERNKE, 2005).

2.1.1 Gastos

Diante das definições dos autores (BERNARDI, 2017; BORNIA, 2010; MORANTE; JORGE, 2009; SOUSA, 2009; WERNKE, 2005), fica evidente a função genérica dada ao conceito de gasto. Este transmite uma visão geral do consumo da empresa na tentativa de gerar receita. “Utilizamos, então, a palavra gastos, quando queremos nos referir genericamente a custos, despesas ou investimentos” (PADOVEZE, 2013, p. 16).

Bornia (2010) ressalta que não se deve confundir gasto com desembolso, o qual é o ato do pagamento, que pode ocorrer em momento diferente do gasto.

Assim, depreende-se que gasto é utilizado para descrever as ocorrências nas quais a empresa despende recursos ou contrai uma dívida junto a terceiros, para obter algum bem ou serviço que necessite para suas operações cotidianas (WERNKE, 2005).

2.1.2 Despesas

As despesas, assim como os custos, devem ser acompanhadas e controladas a fim de que os seus valores não impactem no preço de venda. A principal diferença entre despesas e custos é que as despesas são todos os gastos que se tem ao levar o produto ou serviço até o cliente final, ou seja, são os gastos que estão ligados à área administrativa e comercial, e são necessários para vender e/ou distribuir os produtos ou serviços. Já o custo é todo gasto para se colocar o produto na prateleira (MORANTE; JORGE, 2009).

“Despesas são os gastos necessários para vender e distribuir os produtos. São os gastos ligados às áreas administrativas e comerciais. O custo dos produtos, quando vendidos, transforma-se em despesas” (PADOVEZE, 2013, p16).

2.1.3 Custos

Na acirrada competição em que se encontra o mundo moderno, o custo passou a ser uma das vantagens estratégicas para as empresas. Adquirir um produto pelo valor inferior aos concorrentes e repassar ao consumidor o conceito de produto com preço menor que demais significa sobrevivência (SARDINHA 2013).

De acordo com Leone (2012), existem vários tipos de custos para atender a diferentes finalidades e por esse motivo não há uniformidade quanto aos termos técnicos dos conceitos, mas é importante que o contador de custo e todos que vão utilizar a informação estejam de acordo com a nomenclatura para facilitar a aplicação de ferramentas de análise de custos.

Conhecer o custo e o seu reflexo em todo produto ou serviço são condições preponderantes a perpetuidade de qualquer negócio, com ou sem fins lucrativos. A apuração, a análise e o controle dos custos são necessários para a formação de preço de venda competitivo. Bruni e Fama (2012, p. 7) afirmam que os custos “[...] estão diretamente relacionados ao processo de produção de bens ou serviços”.

Na visão de Bernardi (2017), os custos são gastos utilizados para a produção de bens e serviços, sendo esses inerentes à atividade de produzir. Em outras palavras, custos são

consumidos para produzir benefícios presentes ou futuros. Desta forma, espera-se que o retorno obtido das vendas dos produtos, derivados da utilização de recursos, seja superior a soma do que foi sacrificado (SILVA; LINS, 2017).

Fica evidente que a operação de qualquer negócio antes de gerar lucro irá gerar custos. A compreensão e o controle destes custos oferecem vantagens competitivas e é essencial para manter o empreendimento em um mercado competitivo, e dinâmico. Para um melhor entendimento acerca da temática, a seguir destacam-se como os custos são classificados.

2.2 CLASSIFICAÇÃO DOS CUSTOS

O processo de classificação dos custos, Figura 1, pretende agrupar os custos com natureza e objetivos similares em classes específicas, auxiliando a administração ao levantamento dos resultados, as análises e os modelos para tomada de decisões a serem usados posteriormente. Entre as diversas classificações encontradas na literatura, as mais usadas gerencialmente são as que classificam os custos quanto ao volume de produção (custos fixos e variáveis) e quanto à facilidade de alocação no produto (custos diretos e indiretos) (PADOVEZE, 2013; WERNKE, 2005).

Figura 1- Classificação dos custos

| Classificação | Categorias | |
|---|------------|-----------|
| | Diretos | Indiretos |
| Quanto à facilidade de identificação no produto | | |
| Quanto ao volume produzido no período | Variáveis | Fixos |

Fonte: Wernke (2005, p. 7).

2.2.1 Classificação de custos quanto ao volume de produção do período

Fontoura (2013) refere-se à classificação quanto ao volume como sendo uma das mais tradicionais na área e é muito utilizada na prática das organizações. Neste sentido, os custos

são definidos como variáveis ou fixos e são uma parte essencial para o planejamento, controle e tomada de decisão da empresa (HANSEN; MOWEN, 2009).

Martins (2010), Leone (2012), Bruni e Famá (2012) referem-se a esses custos como os mais importantes em relação às demais classificações, pois é a que leva em consideração a relação entre o valor total de um custo e o volume de atividade numa unidade de tempo.

Padoveze (2013) complementa dizendo que a relevância desta classificação se dá pelo propósito de previsões e o processo de tomada de decisão para possíveis novos cursos de ação em uma organização.

De forma geral, parece consenso entre os autores que os custos fixos e variáveis estão intimamente ligados ao volume produzido e variam de acordo com a alteração da produção e tem um importante papel preditivo. Para uma melhor compreensão, a seguir destacam de forma separada os custos fixos e variáveis.

2.2.1.1 Custos Fixos

Os custos fixos são decorrentes da capacidade instalada e ocorrem independentemente de produção no período, mesmo que haja aumento, diminuição ou não haja produção, esses custos existirão e permanecerão os mesmos (WERNKE, 2005).

Tais custos podem ser representados graficamente, Figura 2, por meio de uma reta paralela ao eixo horizontal (das quantidades), onde evidencia-se a não variação do custo fixo total em detrimento da variação da produção em um determinado período (DUTRA, 2017).

Figura 2- Representação gráfica dos custos fixos



Fonte: Dutra (2017, p. 31).

Bornia (2010) dá o exemplo do salário do gerente como sendo custo fixo, pois independe do nível de atividade da empresa no curto prazo, ou seja, não varia com alterações no volume de produção.

Martins (2010) ilustra o custo fixo com o valor do aluguel do imóvel em que ocorre a produção, no qual, o valor permanece constante, independentemente de elevações ou reduções no volume produzido.

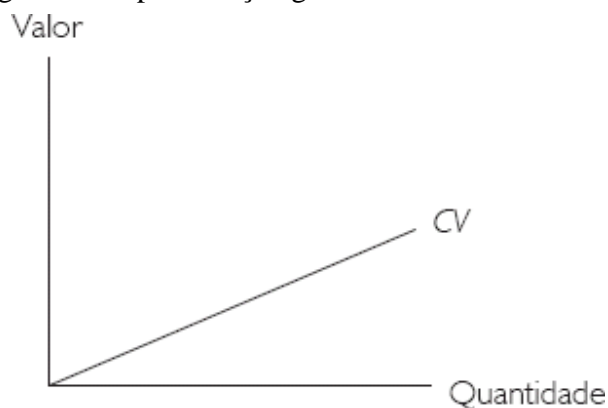
Fontoura (2013) traz a ideia de que os custos fixos não variam dentro de uma capacidade instalada, entretanto, o custo unitário (fixo) varia de acordo com o volume da produção ou serviço.

2.2.1.2 Custos variáveis

Os custos variáveis, ao contrário dos custos fixos, são os gastos cujo total do período está proporcionalmente relacionado com o volume de produção, sendo assim, quanto maior for o volume de produção, maiores serão os custos variáveis totais do período (BORNIA, 2010; WERNKE, 2005; MORANTE; JORGE, 2009; LEONE, 2012).

Tal relação é representada graficamente, Figura 3, onde a reta do custo variável é ascendente, conforme o volume da produção aumenta (DUTRA, 2017).

Figura 3 - Representação gráfica dos custos variáveis



Fonte: Dutra (2017, p. 31).

Fontoura (2013) alerta que o custo variável tem como característica de ser fixo em se tratando de custo unitário. Como visto, o custo variável é aquele que unitariamente permanece

fixo, porém a soma varia acompanhando mudanças na produção e, diante disso, os custos são classificados como fixos ou variáveis.

Tais custos são facilmente identificados no produto ou no serviço, entretanto, há outros que precisam de um pouco mais de tratamento para sua aplicação. Dessa forma, fala-se da classificação dos custos pela sua facilidade de alocação.

2.2.2 Classificação de custos pela facilidade de alocação

Padoveze (2013) evidencia que a classificação dos custos pela facilidade de alocação é uma das mais antigas e mais utilizadas que se relaciona ao objeto de custo, ou seja, a classificação dos custos como diretos e indiretos em relação ao produto ou serviço que está sendo produzido e fornecido pela empresa.

Para Bornia (2010), esta é uma classificação bastante relevante, uma vez que serve como apoio à tomada de decisões pelas organizações. Os custos são segregados em diretos e indiretos, conforme a facilidade de identificação destes com o produto, processo, centro de trabalho ou qualquer outro objeto.

A diferenciação entre custos diretos e indiretos é necessária para o cálculo mais realístico do custo de qualquer objeto e para a verificação da rentabilidade e da eficiência das várias atividades da empresa (LEONE, 2012).

2.2.2.1 Custos diretos

Os custos diretos são aqueles que compõem o produto ou serviço de maneira objetiva, podem ser perfeitamente mensuráveis e variam proporcional e diretamente à quantidade produzida.

Wernke (2005), Martins (2010), Fontoura (2013) e Silva e Lins (2017) definem os custos diretos como sendo os gastos fáceis ou diretamente atribuíveis a cada produto, não sendo preciso, portanto, a utilização de critérios de rateio. São aqueles custos que podem ser identificados com facilidade como apropriáveis a este ou aquele item produzido, bastando haver

uma medida de consumo, como quilogramas de materiais consumidos, embalagens utilizadas, horas de mão de obra usadas e até quantidade de força aplicada.

2.2.2.2 Custos indiretos

Os custos indiretos são aqueles em que há dificuldade de identificá-los às unidades produzidas no período. Dessa forma, a distribuição do custo se dá por meio de rateio, que abarca a divisão da quantidade de um custo específico entre os produtos ou serviços usando um critério qualquer, como o volume fabricado por produto. O seguro do prédio onde são produzidos vários produtos concomitantemente pode ser usado para exemplificar. Para determinar uma parcela do custo com o seguro das instalações fabris as mercadorias produzidas é preciso ratear o total da produção por um critério a ser estabelecido (WERNKE, 2005).

Bornia (2010), Martins (2010), Padoveze (2013), Bruni e Famá (2012) corroboram com Wernke (2005). Para estes autores, o custo indireto é aquele que não pode ser alocado de forma direta ou objetiva aos produtos ou a outro segmento ou atividade operacional, e caso seja, esse gasto o será por meio de critérios de distribuição (rateio, divisão, alocação e apropriação são outros termos utilizados).

De acordo com Padoveze (2013), por não ser tão fácil alocar os custos indiretos, faz-se necessário uma metodologia que dê suporte ao gestor. Na tentativa de desenvolver ferramentas que facilitem essa alocação, surgem os métodos de custeio.

É importante conhecer e entender as diferentes abordagens de custos para uma alocação mais eficiente e uma formação de preço mais adequada, elevando com isso, a lucratividade das empresas.

Antes de apresentar essas ferramentas é preciso falar acerca da Contabilidade de Custos, a qual auxilia na gestão dos custos envolvidos nas atividades empresariais.

2.3 CONTABILIDADE DE CUSTOS

A Contabilidade de modo geral, segundo Bruni e Famá (2012), consiste no processo sistemático e ordenado de registrar as alterações ocorridas no patrimônio de uma entidade.

Todavia, a depender do usuário e do tipo de informação requerida, a Contabilidade pode assumir diferentes formas, conforme verificado no Quadro 1:

Quadro 1 - Diferentes formas de Contabilidade

| | |
|--------------------------|--|
| Contabilidade financeira | Condicionada às imposições legais e requisitos fiscais |
| Contabilidade gerencial | Voltada à administração de empresas, não se condiciona às imposições legais, tem o objetivo de gerar informações úteis para a tomada de decisões |
| Contabilidade de custos | Voltada à análise dos gastos realizados pela entidade no decorrer de suas operações |

Fonte: Adaptado de Bruni e Famá (2012).

Depreende-se que a Contabilidade de Custos é o ramo da Contabilidade voltada a produção de informações para os vários níveis gerenciais de uma organização, como apoio às funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das atividades e de tomada de decisões (LEONE; LEONE, 2010).

A Contabilidade de Custos é responsável pela entrega dos dados detalhados acerca dos custos que a gestão da empresa necessita, a fim de controlar as operações atuais e se planejar para o futuro (VANDERBECK; NAGY, 2001). Conhecer os custos é vital para saber se, dado o preço, o produto é rentável, caso não sendo, se é possível reduzi-los (MARTINS, 2010).

Na visão de Leone (2011), a Contabilidade de Custos refere-se às atividades de coleta e fornecimento de informações para as necessidades de tomada de decisão de todos os tipos, desde as relacionadas com operações repetitivas até as de natureza estratégica, as não repetitivas, e ainda, ajuda na formulação das principais políticas das organizações.

Compreender como surgiu a Contabilidade de Custos é um passo importante para entender a sua situação atual. Segundo Bornia (2010, p. 11), a Contabilidade de Custos:

Surgiu com o aparecimento das empresas industriais na (Revolução Industrial) com o intuito de determinar os custos dos produtos fabricados. Antes disso, os artigos normalmente eram produzidos por artesãos que, via de regra, não constituíam pessoas jurídicas, e praticamente só existiam empresas comerciais, as quais utilizavam a contabilidade financeira basicamente para a avaliação do patrimônio e apuração do resultado do período. O resultado era obtido subtraindo-se o custo dos produtos (mercadorias) vendidos da receita obtida pela empresa. Desse lucro (bruto), ainda eram deduzidas as despesas incorridas para o funcionamento da empresa.

Bruni e Famá (2012) também evidencia que o nascimento da Contabilidade de Custos se deu após a Revolução Industrial e destaca que decorreu da necessidade de maiores e mais precisas informações, que permitissem uma tomada de decisão acertada. Anteriormente à Revolução Industrial, a Contabilidade de Custos praticamente não existia, já que as operações se resumiam basicamente à comercialização de mercadorias.

No início a preocupação principal dos contadores, auditores e fiscais foi a de fazer da Contabilidade de Custos uma forma de resolver seus problemas de mensuração monetária dos estoques e do resultado, não a de fazer dela um instrumento de administração. Pela não utilização de todo o seu potencial no campo gerencial, a Contabilidade de Custos deixou de ter uma evolução mais acentuada por um longo tempo (MARTINS, 2010).

Segundo Padoveze (2013), a Contabilidade de Custos é vista como o segmento da ciência contábil especializado na gestão econômica do custo e dos preços de venda dos produtos e serviços oferecidos pelas empresas. O crescimento das criou um distanciamento entre empresas e administradores, este cenário exigiu um perfil mais gerencial do administrador, este viu na Contabilidade de Custo uma forma eficiente no auxílio dessa nova missão (a gerencial) (MARTINS, 2010).

Desse modo, a Contabilidade de Custos passou de “mera auxiliar na avaliação de estoques e lucros globais para importante arma de controle e decisão gerenciais” (MARTINS, 2010, p. 22).

Infelizmente, mesmo diante do que foi exposto, grande parte das empresas, principalmente as de pequeno porte, não utilizam a Contabilidade em todo seu potencial, por desconsideração, desinformação, por trabalharem por lucro presumido ou simples nacional ou pelo fato de que muitos contadores simplesmente não oferecem esse serviço. Muitas organizações possuem Contabilidade, mas a desenvolve meramente para finalidades fiscais, sem explorar o potencial e a excelência como ferramenta gerencial e fontes de informações (BERNARDI, 2017).

Sendo a Contabilidade de Custos direcionada para a análise dos gastos, ela contribui para a formação do preço de venda, auxilia nas tomadas de decisões e para a determinação do lucro.

2.4 MÉTODOS DE CUSTEIO

Na definição de Wernke (2005, p. 17), o “método é um vocábulo de origem grega e resulta da soma das palavras meta (resultado que se deseja atingir) e hodós (caminho).” Para ele, custeio é o ato de atribuir valor de custo a um produto, mercadoria ou serviço. Portanto, o método de custeio é o caminho pelo qual é possível atingir um resultado, que neste caso, é atribuir valor de custo aos produtos ou serviços.

Wernke (2005) menciona os métodos mais conhecidos ou utilizados atualmente fazendo uma ponderação quanto ao uso deles, orientando que cada método possui virtudes e limitações específicas, cabendo à empresa que pretende utilizá-lós, averiguar qual se adapta melhor as necessidades informativas e as peculiaridades das operações executadas. Entre os principais métodos de custeio estão: método de custeio por absorção, método de custeio baseado em atividades (ABC - *Activity-based Costing*) e método de custeio variável ou direto (marginal).

Para Bornia (2010), o método de custeio é a parte operacional do sistema de custeio, ou seja, é como os dados são processados para a obtenção das informações.

Santos (2012) diz que, em tese, qualquer sistema de custeio para a formação de preços e do lucro é satisfatório, mas isso é utópico para a maioria das empresas.

Padoveze (2013) evidencia que o método de custeamento consiste em identificar e definir os caminhos possíveis para a apuração do custo unitário dos produtos e serviços finais.

Já para Rocha e Martins (2015), a expressão método de custeio corresponde à composição do valor de custo de um evento, atividade, produto, atributo etc., ou seja, de uma entidade objeto de custeio de interesse do gestor.

De acordo com Sardinha (2013), a complicação quanto a custear um produto se baseia na discussão quanto ao método empregado, isto é, qual método é superior.

Para Fontoura (2013), os métodos de custeio podem ser totalmente separados da escrituração contábil, também chamados de sistemas dualistas, não estando assim atrelados a

princípios legais, sendo usados apenas como sistemas de gestão; dessa forma, surgiram vários métodos de custeio dos produtos.

E para Bernardi (2017), a adoção por um dos métodos está relacionada aos objetivos da empresa, ao que se pretende do sistema de custeio e aos propósitos das análises dos resultados. A seguir são evidenciados os principais métodos que podem ser utilizados pelas empresas.

2.4.1 Custeio por absorção (Tradicional)

Para Wernke (2005) e Leone (2012) o custeio por absorção designa o conjunto de procedimentos realizados para atribuir todos os custos fabris, quer fixos ou variáveis, diretos ou indiretos, aos produtos fabricados em um período. Como o próprio nome do critério revela os produtos ‘absorvem’, todos os gastos, estes podem ser (matérias-primas, salários e encargos sociais, depreciação das máquinas, aluguel do prédio industrial etc.), independentemente de sua natureza, se custos fixos ou não, se custos diretos ou não.

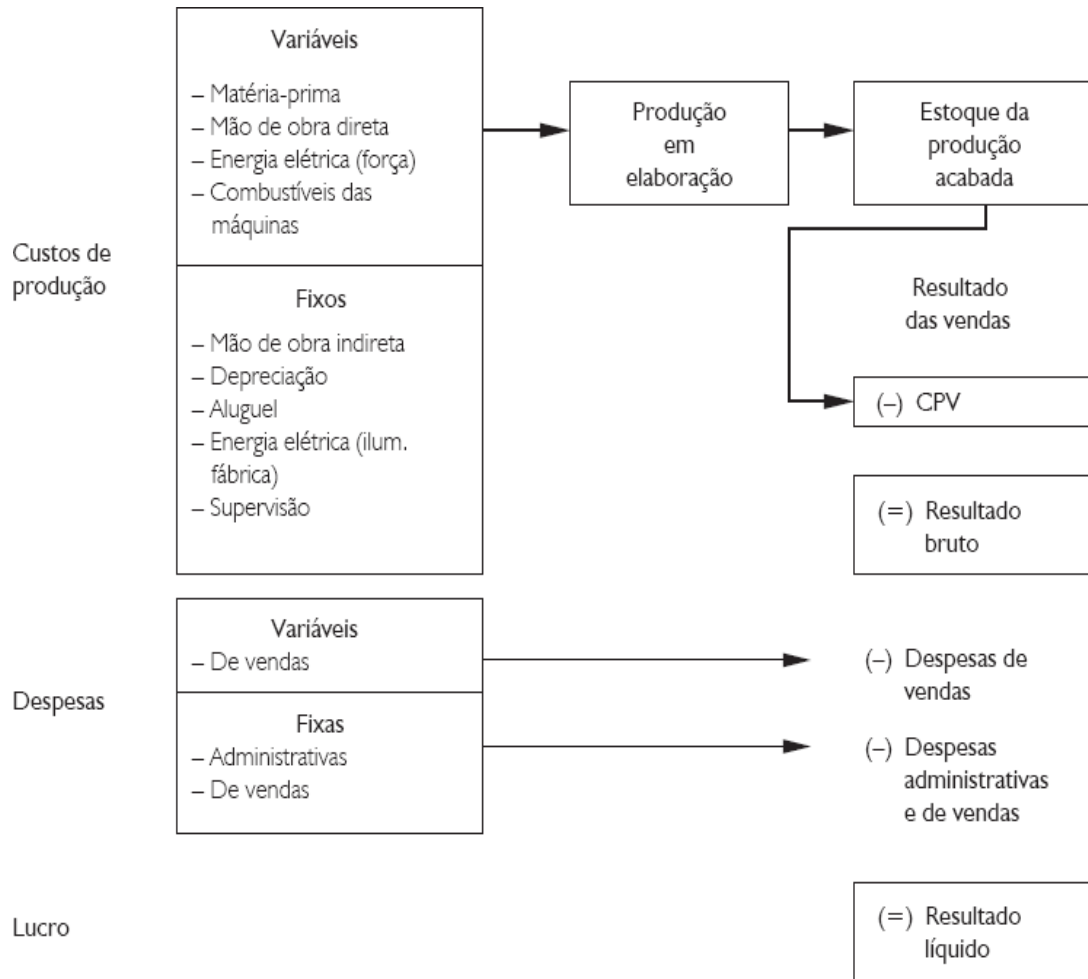
VanDerbeck e Nagy (2001) explicam que no custeio por absorção ou custo total nenhuma atenção em particular é dada para a classificação de custos como sendo fixos ou variáveis.

Padoveze (2013) enquadra neste tipo todos os métodos que utilizam indistintamente todos os custos (ou despesas), sejam diretos ou indiretos, fixos ou variáveis, para apuração do custo unitário dos produtos e serviços finais.

Bornia (2010, p. 36) faz a seguinte observação que os “custos relacionados com insumos usados de forma não eficiente (desperdícios) não são distribuídos aos produtos”.

O método por absorção é apresentado abaixo, Figura 4, de modo esquematizado e é na perspectiva técnico-contábil o mais usado, pois segue princípios contábeis que lhe são pertinentes e por atender a legislação vigente no País. Ele permite o levantamento dos resultados e o cálculo dos impostos e dos dividendos a distribuir, uma vez que os custos de produção (variáveis e fixos; diretos e indiretos) são adicionados no custo dos produtos com o fim de valoração dos estoques. Eliminam-se apenas os gastos não fabris, apontados como despesas do período.

Figura 4 - Esquema de custeio por absorção



Fonte: Dutra (2017, p. 240).

2.4.2 Custeio Baseado em Atividades - ABC (*Activity Based Costing*)

O custeio baseado em atividades (ABC) considera as atividades que não estão relacionadas ao volume e que criam custos indiretos, a exemplo do número de preparações de máquinas ou mudanças no projeto do produto que são necessárias (VANDERBECK; NAGY, 2001).

Wernke (2005) partilha do mesmo entendimento de VanDerbeck e Nagy (2001) ao dizer que o ABC é uma metodologia de apuração de custos, cuja característica de maior destaque é a capacidade de distribuir as despesas e os custos indiretos aos produtos de forma mais justa

utilizando diversos critérios de rateio (ou de direcionamento) que tenham alguma relação lógica com o tipo de gasto que está sendo distribuído aos produtos.

Silva e Lins (2017) dizem que a busca por uma distribuição dos custos indiretos menos subjetiva fez com que os gestores de custos se voltassem com mais atenção para o custeio baseado em atividades.

A respectiva metodologia consiste em dividir a empresa em atividades, levando em consideração que tais atividades gerarão os custos; calcular o custo de cada atividade; compreender o comportamento dessas atividades, identificando as causas dos custos relacionados com elas e, em seguida, alocar os custos aos produtos de acordo com as intensidades de uso (BORNIA, 2010).

Trazendo tal situação, por exemplo, para um ambiente fabril, nota-se que para cada atividade desempenhada na produção, ou fora dela, seriam designados valores pelos recursos que elas tenham consumido. O valor total de cada atividade seria destinado aos produtos com base na quantidade de atividades que elas precisam para serem implementadas ou fornecidas aos clientes, ou seja, a ideia teórica do ABC é a de que os produtos consomem as atividades para serem produzidos e que estas geram custos para a organização, através do consumo suficiente para serem realizadas, de acordo com o que é evidenciado na Figura 5 (WERNKE, 2005).

Figura 5 - Concepção teórica do ABC



Fonte: Wernke (2005, p. 29).

Dessa forma, se um produto não consumir uma atividade específica, não receberá os custos relacionados a essa atividade, porém, se o produto necessitar a realização da atividade, lhe

será concedido valor de custos de modo proporcional a sua utilização no período (WERNKE, 2005).

Bruni e Famá (2012) deixam claro que a principal diferença entre o sistema de custeio tradicional (absorção) e o sistema ABC se dá em função de, no lugar das bases de rateio, emprega as atividades desenvolvidas dentro da organização para alocar os custos, contrariamente aos sistemas que se baseiam em volumes. Dessa forma, objetiva fornecer metodologia mais coerente de alocação dos custos.

Com isso, nota-se que o sistema de custeio ABC é um dos mais modernos (FONTOURA, 2013) e apresenta como principal vantagem uma alocação dos custos indiretos efetuada de maneira mais racional do que nos demais sistemas de custeio. No entanto, trata-se de um sistema complexo, exigindo maior dispêndio de tempo e de recursos, tornando difícil a mensuração custo versus benefício de sua aplicação (MORANTE; JORGE, 2009).

2.4.3 Custeio Variável/Direto

O Custeio Variável nasceu da dificuldade de alocação do custo fixo e do amplo conhecimento do custo variável assim como também da Margem de Contribuição. Nesse método só são agregados aos produtos seus custos variáveis, considerando-se os custos fixos como se fossem despesas (MARTINS, 2010).

Esse método destaca que somente os gastos variáveis de produção e de comercialização do produto ou serviço como matérias-primas utilizadas, serviços de terceiros aplicados ao produto, tributos sobre vendas, comissões de venda, etc., devem ser considerados no custeamento da produção. O tratamento dado aos demais gastos, que não são facilmente associáveis a determinado produto ou serviço, devem ser transferidos à demonstração do resultado do exercício (DRE) como despesas do período, sem serem vinculados aos produtos ou serviços (WERNKE, 2005).

O método variável também denominado de custeio marginal e custeio por não absorção. Esse sistema considera unicamente os custos variáveis na composição do custo unitário do produto. As demais despesas e custos fixos serão cobertos pelo lucro do período. Sendo assim, não são necessárias quaisquer formulas ou critérios de rateio, já que são computados no custo

unitário do produto unicamente os custos variáveis perfeitamente identificados como tal. (MORANTE; JORGE, 2009)

Bornia (2010) corrobora com o que foi mencionado. Para ele no custeio variável ou direto, apenas os custos variáveis são relacionados aos produtos, sendo os custos fixos considerados como custos do período.

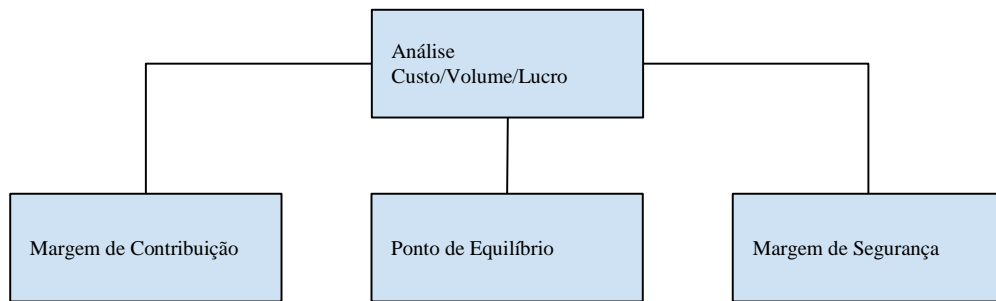
Para Santos (2012), no custeio variável cada produto absorve somente os custos que incidem diretamente sobre si mesmo (gastos variáveis para produzir e vender). A diferença entre o preço líquido de venda e o custo unitário variável, chamada Lucro Marginal, deve contribuir tanto para a absorção dos custos fixos quanto para a obtenção do lucro total da empresa

Visto até aqui os três métodos de custeios mais utilizados e suas particularidades, cabe ao gestor por oportunidade ou por conveniência utilizar essa ferramenta no dia-a-dia da empresa com a finalidade de manter-se ciente de todos os custos envolvidos e determinando o melhor preço de venda, o qual seja possível ao final auferir lucro, razão da existência de qualquer empreendimento.

2.5 ANÁLISE CUSTO-VOLUME-LUCRO (CVL)

A Análise Custo-Volume-Lucro (CVL) é uma das principais e mais importantes ferramentas da área de custo. Por isso sua compreensão é indispensável principalmente para gestores que atuem em ambiente de acirrada competição. Essa Análise tem como principais componentes: a Margem de Contribuição; o ponto de equilíbrio e a margem de segurança, Figura 6. Ela permite prever o que acontecerá com o lucro no caso de aumento ou diminuição nos custos, nas despesas, do volume de venda ou por aumento ou diminuição dos preços de forma voluntária por parte da empresa (WERNKE, 2005).

Figura 6 - Análise Custo Volume Lucro e seus componentes



Fonte: Adaptado de Wernke (2005, p. 97).

Para Hansen e Mowen (2009), a Análise de Custo-Volume-Lucro é uma ferramenta poderosa no planejamento e na tomada de decisão. Pois ela inter-relaciona os custos, as quantidades vendidas e os preços, agrupando toda a informação financeira de uma empresa. A Análise CVL identificar problemas econômicos pelos quais, a empresa esteja passando e busca ajudá-lá a encontrar as soluções necessárias.

A Análise CVL é uma das etapas mais importantes na formação de preço, pois como afirma Sardinha (2013), essa Análise permite estudar o efeito do lucro se ocorrer variação no volume de vendas, bastando para isso conhecer o comportamento dos custos do produto.

2.5.1 Margem de Contribuição

A Margem de Contribuição é a diferença entre receita de vendas e o total de custos e despesas variáveis (VANDERBECK; NAGY, 2001 p. 419). Quando uma Demonstração de Resultados do Exercício retrata a Margem de Contribuição, a administração pode usá-lá como uma ferramenta para estudar os efeitos de mudanças nos volumes de vendas.

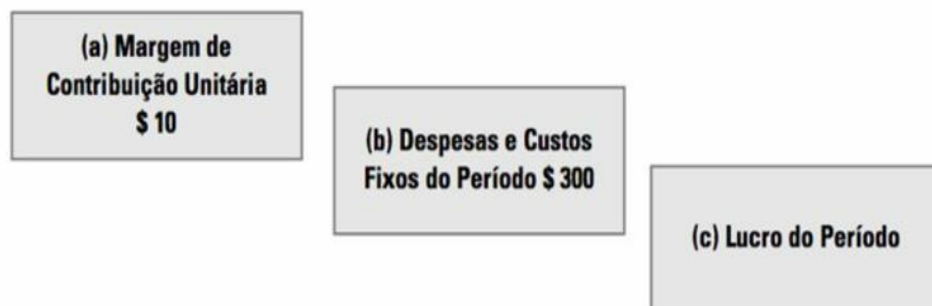
Segundo Wernke (2005) a expressão Margem de Contribuição designa o valor resultante da venda de uma unidade após serem deduzidos, do preço de venda respectivo, os custos e despesas variáveis (como matérias-primas, tributos incidentes sobre a venda e comissão dos vendedores) associados ao produto comercializado. A Margem de Contribuição pode ser conceituada como o valor monetário em que cada unidade comercializada contribui para pagar as despesas fixas mensais da empresa e gerar o lucro do período.

Para Padoveze (2013), a Margem de Contribuição representa o lucro variável. É a diferença entre o preço de venda unitário e os custos e as despesas variáveis por unidade de produto ou serviço. Significa que, a cada unidade vendida, a empresa lucrará determinado valor. Multiplicado pelo total vendido, tem-se a Margem de Contribuição total do produto para a empresa.

Em Bernardi (2017), a Margem de Contribuição de um produto, mercadoria ou serviço é a diferença entre o valor das vendas, os custos variáveis e as despesas variáveis da venda. Isto significa que se pode avaliar o quanto cada venda contribui para pagar os custos fixos e despesas fixas.

Conforme exemplificado na Figura 7, se cada produto vendido gera R\$ 10,00 de Margem de Contribuição unitária, será preciso vender 30 unidades, com o fim de cobrir as despesas e os custos fixos do período (R\$ 300,00). Depois da venda da quantidade determinada, as unidades adicionais passam a contribuir com a geração do lucro do período (WERNKE, 2005).

Figura 7 - Margem de Contribuição



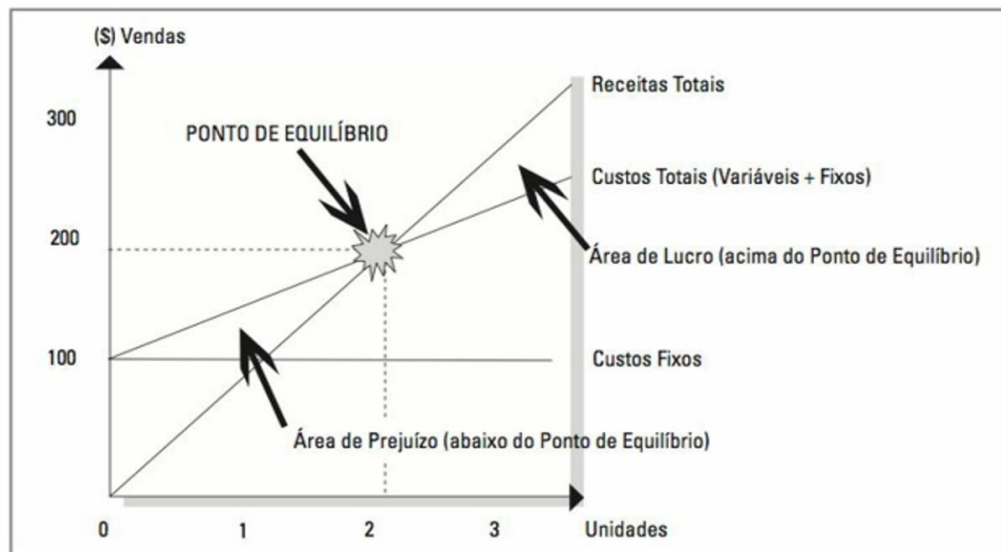
Fonte: Wernke (2005 p. 99).

Percebe-se que a Margem de Contribuição tem um conceito simples diante das definições apresentadas e destaca-se como uma ferramenta simples e eficaz para auxiliar o empreendedor na hora da formação do preço de venda, uma vez que, mostra o quanto cada produto contribui para pagar os custos e as despesas variáveis e quanto está deixando de lucro ou prejuízo.

2.5.2 Ponto de equilíbrio

O ponto de equilíbrio, também conhecido como ponto de nivelamento, *breakeven point*, ponto de ruptura, é definido pelos autores VanDerbeck e Nagy (2011), Wernke (2005), Morante e Jorge (2009), Martins (2010), Padoveze (2013) e Sardinha (2013), como o ponto de produção ou venda em que os valores quantitativos ou monetários possibilitam cobrir todos os custos e despesas fixas, porém, sem gerar resultados positivos. Este ponto deve ser atingido caso a empresa não queira realizar prejuízo, portanto neste ponto o lucro será zero. O ponto de equilíbrio pode ser representado graficamente, Figura 8, e demonstra o encontro entre custos totais e receitas totais.

Figura 8 - Ponto de Equilíbrio



Fonte: Wernke (2005, p. 119).

Todos os autores mencionados trazem a ideia de que calcular o ponto de equilíbrio é uma tarefa simples, porém essa simplicidade diminui ao passo que tipos diferentes de produtos entram nesta conta. De acordo com Bernardi (2017), ao tratar de vários itens, produtos ou mercadorias, o conceito se tornaria mais complexo, isto porque deveriam ser distribuídos os custos fixos e as despesas fixas, proporcionalmente, a cada produto.

2.5.3 Margem de segurança

Em um planejamento o empreendedor deve projetar seu volume de venda, o qual, é desejado que seja acima do ponto de equilíbrio para que se possa auferir lucro para a empresa. Toda a região acima do ponto de equilíbrio é considerada como margem de segurança, e podem ser expressas em unidades físicas ou quantidades monetárias ou ainda de forma percentual, nesta região é possível trabalhar os preços de venda sem incorrer em prejuízo. Para obtenção da Margem de Segurança em valores ou unidades, pode ser utilizada a seguinte fórmula, Figura 9, (VANDERBECK; NAGY, 2001; WERNKE, 2005; HANSEN; MOWEN, 2009).

Figura 9 - Cálculo da margem de segurança

| |
|--|
| $\text{Margem de Segurança} = \text{Totais realizadas} - \text{Ponto de Equilíbrio}$ |
|--|

Fonte: Wernke (2005).

Santos (2012, p. 62) acrescenta à palavra operacional a margem de segurança, pois “em termos operacionais, quanto maior for a margem de segurança operacional maior será a possibilidade de negociação de preços envolvendo as relações custo, volume e lucro, principalmente se a empresa participa de um mercado altamente competitivo. ”

Essa é uma ferramenta importante no processo de precificação, assim como para a gestão da empresa, pois, ela pode atuar como farol que indica em que região o empreendedor pode trabalhar seus preços de venda, seja de produto ou serviço. A seguir destaca-se a definição de preço, suas possíveis abordagens e como o empreendedor por meio de um multiplicador pode, de forma rápida, determinar o preço de venda.

2.6 FORMAÇÃO DE PREÇO DE VENDA

O preço não é um mero número em uma etiqueta, ele assume diversas formas e desempenha muitas funções. O preço também tem muitos componentes e ao longo da história foi

determinado por meio de negociações entre compradores e vendedores. Tradicionalmente, funciona como o principal determinante do que comprar. Atualmente, os consumidores e compradores com acesso a informação sobre preço e desconto podem pressionar os varejistas a reduzir seus preços. (KOTLER; KELLER, 2012).

A precificação ou apreçamento segundo Morante e Jorge (2009) pode ser abordado por quatro aspectos, Quadro 2, que de acordo com cada abordagem o preço pode revelar a principal preocupação do empreendedor.

Quadro 2- Abordagens de preço

| | |
|---------------------------------------|---|
| Preços e custos | Revela a preocupação com os custos, na formação do preço de venda. |
| Preços e composto de <i>marketing</i> | Ressalta o valor agregado e o posicionamento da empresa perante seu público alvo. |
| Preços e concorrência | Utiliza-se muitas vezes de preços abaixo da margem, tendo em vista a prospecção de novos clientes, causando com isso uma concorrência predatória que pode levar muitas empresas à falência. |
| Preços e clientes | Refere-se como o cliente percebe o preço e suas motivações para a compra. |

Fonte: Morante e Jorge (2009).

O cenário atual de concorrência crescente e de queda real nas margens de lucro, faz com que as empresas voltem sua atenção a uma das estratégias mais cruciais a precificação. A adequada precificação se torna vital para a sobrevivência de qualquer empreendimento. Há basicamente dois caminhos que podem ser escolhidos para a precificação: a formação de preços de venda ou a análise dos preços de venda praticados. No primeiro caso a empresa estipula um

preço de venda aplicando uma taxa de marcação (*Markup*) sobre o custo unitário do produto, Figura 10.

Figura 10 - Preço de Venda Orientativo

$$\text{Preço de venda Orientativo} = \text{Custos Unitário} \times \text{Markup}$$

Fonte: Adaptado de Wernke (2005, p187).

Esse caminho de precificação é mais utilizado pelas empresas que tem poder para impor preços ao mercado e em geral são aquelas que produzem bens que não possui similares no mercado, em geral estas empresas possuem monopólio ou oligopólio do produto ou serviço. No segundo caso as empresas analisam os preços de venda praticados pelo mercado, em geral são os que mais são aceitos pelos clientes, identificando ao aplicá-los aos seus preços qual seria sua rentabilidade e a partir daí decidem se seus preços sofreram alterações, ou seja, se receberão descontos ou majoração. Isso ocorre, pois, os preços de venda são cada vez mais influenciados por fatores de mercado e menos por fatores internos (WERNKE, 2005).

Bruni e Famá (2012) sugerem que um dos mais importantes aspectos financeiros de qualquer entidade está na fixação dos preços dos produtos e serviços comercializados. Essa atividade consistiria na verdadeira arte do negócio. O sucesso empresarial poderia até não ser consequência direta da decisão acerca dos preços. Todavia, um preço equivocado de um produto ou serviço certamente causará sua ruína.

As empresas sempre buscam para os seus produtos e serviços os maiores preços suportáveis pelo mercado. Entretanto, nem sempre é possível trabalhar com preços máximos. Alguns fatores têm influência direta na determinação do preço final de venda. Dentre estes destacam-se a natureza do ramo de atividade da empresa, o grau de concorrência de mercado, as características do produto, as condições econômicas locais, nacionais e mundiais, as políticas governamentais, impostos, crises econômicas, os custos, entre outros (SILVA; LINS, 2017).

2.6.1 Markup

Segundo Wernke (2005), a taxa de marcação, também conhecida como *Markup*, é um fator aplicado sobre o custo de compra de uma mercadoria (ou sobre o custo total unitário de um bem ou serviço) para a formação do preço de venda.

Ainda segundo Wernke há duas formas de se calcular o *Markup* sendo estas o divisor e o multiplicador, nas duas formas o valor resultante será o mesmo. Para o divisor Wernke elabora algumas fases que devem ser seguidas, conforme se verifica na Figura 11.

Figura 11 - Passos para o *Markup* divisor

| | |
|--|---|
| a) listar todos os percentuais incidentes sobre o preço de venda (%PV): | |
| | Tributos incidentes sobre as vendas = 17% |
| | Comissões sobre vendas = 3% |
| | Lucro almejado = 5% |
| b) somar todos os percentuais incidentes sobre o preço de venda (%PV): | |
| | $(17\% + 3\% + 5\% = 25\%)$ |
| c) dividir a soma dos percentuais sobre o preço de venda (%PV) por “100” (para achar a forma unitária): | |
| | $(25 : 100 = 0,250000)$ |
| d) subtrair de “1” o quociente da divisão da fase anterior (c): | |
| | $(1 - 0,250000 = 0,750000)$ |
| e) dividir o Custo de Compra da mercadoria (no caso do comércio) ou o Custo Unitário Total (no âmbito industrial) pelo Mark-up divisor, apurando o preço de venda orientativo: | |
| | Supondo que o custo unitário da mercadoria seja de \$ 500, o preço de venda à vista seria, então, de \$ 666,67 (pois $\$ 500/0,750000 = \$ 666,67$). |

Fonte: Wernke (2005, p. 153).

Já para calcular o multiplicador devem-se adotar os seguintes passos (Figura 12):

Figura 12 - Passos para o *Markup* multiplicador

| |
|--|
| <p>a) listar todos os percentuais incidentes sobre o preço de venda (%PV): Tributos incidentes sobre as vendas = 17% Comissões sobre as vendas = 3% Lucro almejado = 5%</p> <p>b) somar todos os percentuais incidentes sobre o preço de venda (%PV): $(17\% + 3\% + 5\% = 25\%)$</p> <p>c) partindo de “100%”, subtrair a soma dos percentuais incidentes sobre o preço de venda (%PV): $(100\% - 25\% = 75\%)$ d) o Mark-up multiplicador é obtido dividindo “100” pelo resultado da fase anterior (c): $(100 : 75 = 1,333333)$</p> <p>e) o preço de venda orientativo é calculado multiplicando o custo unitário pelo Mark-up multiplicador: Admitindo que o custo unitário é de \$ 500, ao multiplicar tal valor por 1,33333 (resultante da fase “d”) obtém-se o preço de venda de \$ 666,67.</p> |
|--|

Fonte: Wernke (2005, p. 154).

Para Hansen e Mowen (2009) a margem (*Markup*) é uma porcentagem aplicada ao custo base que inclui o lucro desejado e quaisquer custos não incluídos no custo base. Para ele a demanda é um dos lados da equação de precificação e a oferta é outro. Uma vez que, a receita deve cobrir os custos para a empresa realizar um lucro, muitas empresas iniciam com o custo para determinar o preço. Isto é, elas calculam o custo do produto e acrescentam o lucro desejado. As empresas que oferecem serviços, rotineiramente, baseiam sua oferta com base nos custos.

Conforme Martins (2010), esta é uma forma de calcular preços de dentro para fora. O ponto de partida é o custo do bem ou serviço apurado segundo um dos critérios analisados (métodos de custeio). Sobre esse custo agrega-se uma margem, denominada *Markup*, que deve ser estimada para cobrir os gastos não incluídos no custo, os tributos e as comissões incidentes sobre o preço e o lucro desejado pelos administradores.

De acordo com Padoveze (2013) o conceito de *Markup*, que traduzimos como multiplicador sobre os custos, é uma metodologia para se calcular preços de venda de forma rápida, com base no custo por absorção de cada produto. Este conceito de *Markup*, amplamente utilizado tanto pelas empresas de grande porte como pelas microempresas, parte do pressuposto de que a base para a diferenciação de preços de venda dos diversos produtos da empresa é o custo por absorção.

Sardinha (2013) diz que o *Markup* é método mais utilizado no mercado, principalmente no comércio. Sobre custo do produto, o comerciante estabelece o preço de vendas, relacionando o valor de aquisição com um fator (isto é, um número). Esse preço será colocado na tarjeta de venda. O comerciante costuma, geralmente, ter um número, por exemplo: dobrar o preço de custo para determinar o valor de venda do produto. Esse fator varia de negócio para negócio e não há uma padronização. A expectativa do comerciante é de que o lucro obtido com a receita (a diferença entre o preço de venda e o custo do produto em um determinado volume de vendas) cubra os custos operacionais e gere um lucro satisfatório.

Bernardi (2017) traz o *Markup* de forma simples, como sendo um método básico e elementar, no qual, com base na estrutura de tributos, custos e despesas e do lucro desejado, aplica-se um fator, marcador ou multiplicador, formando-se o preço. Dessa forma, o preço cobrirá todos os custos, despesas, impostos e terá como residual o lucro das vendas desejado.

Diante disso, percebe-se que esse método, embora tradicional e básico, amplamente estudado e dissecado, tem muita utilidade e serve a dois propósitos: estabelecer o preço base e calcular a viabilidade do preço de mercado.

2.7 O GLP

O gás liquefeito de petróleo (GLP) é usualmente conhecido como gás de cozinha, tem uma queima limpa e apresenta baixo nível de emissão de poluentes. É composto basicamente por dois gases extraídos do petróleo, o butano e o propano, e pode também conter, minoritariamente, outros hidrocarbonetos, como, por exemplo, o etano. O GLP é incolor e para tornar mais segura à utilização do produto, é adicionado um composto à base de enxofre, o que o torna perceptível ao olfato humano em casos de ocorrência de vazamento (ANP, 2016).

O GLP pode ser produzido em refinarias ou em plantas de processamento de gás natural, sendo acondicionado na forma líquida em botijões na correspondente pressão de vapor. O botijão de 13 kg, o chamado P13, é utilizado no consumo residencial para a cocção de alimentos. O P13 é o recipiente mais usado no Brasil, entretanto, o GLP também pode ser armazenado e distribuído em recipientes que variam de 2 a 90 kg para consumo em áreas comerciais, industriais e institucionais. (ANP, 2016).

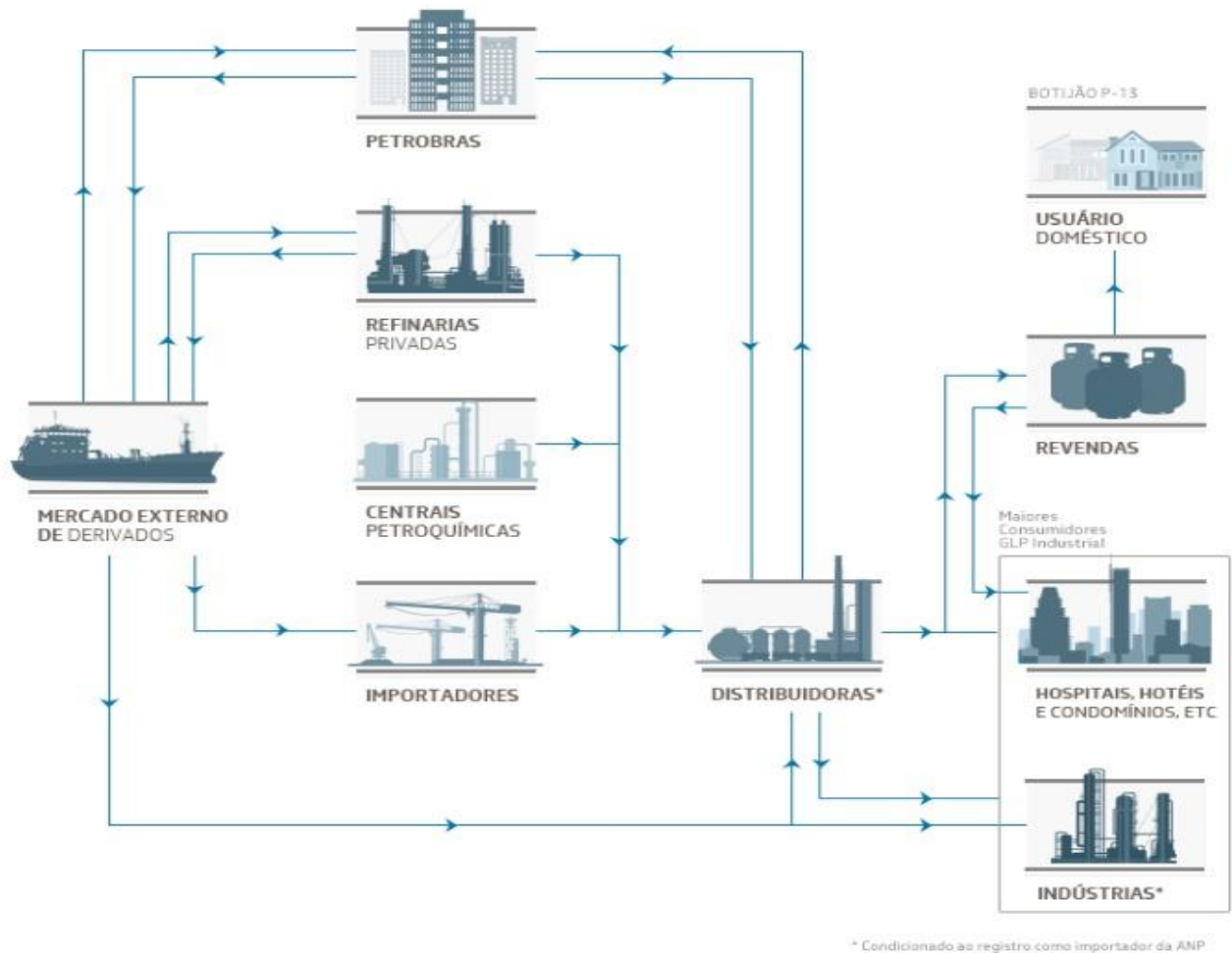
2.8 O MERCADO DE GLP

O mercado consumidor de GLP em âmbito mundial é de 200 milhões de toneladas por ano e tem nas economias emergentes o seu maior potencial de consumo. No Brasil, o GLP é um dos mais relevantes componentes da matriz energética nacional, colaborando para o crescimento sustentável da nação e para o desenvolvimento socioeconômico das camadas mais desprovidas da população (LIQUIGAS, 2019).

Atualmente, o GLP, apresenta maior alcance do que os demais serviços essenciais (energia elétrica, água encanada e coleta de esgoto). A distribuição de GLP abrange todos os municípios brasileiros e é usado em 98% dos domicílios. Essa assertiva ressalta a importância do setor para a sociedade, devendo estar ao alcance de toda a população (PEGN, 2016).

A distribuição do GLP é uma atividade regulamentada pela Agência Nacional de Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP) e compreende a aquisição, o armazenamento, o envasilhamento, o transporte, a comercialização, o controle de qualidade e a assistência técnica ao consumidor. As distribuidoras recebem o produto através das refinarias e abastecem as revendas de GLP ou comercializam, se autorizadas para este fim, diretamente para consumidores industriais e comerciais, por meio de caminhões tanques. São mais de 190 bases nos 24 estados e Distrito Federal, que dão suporte a esta operação, toda cadeia esta representada na Figura 13, (ANP, 2019).

Figura 13 - Cadeia de comercialização



Fonte: ANP (2019)

A atividade de distribuição é regulada pela Resolução ANP nº 49 de 02/12/2016 e a atividade de revenda pela Resolução ANP nº 51 de 02/12/2016, ambas ajustadas pela Resolução ANP nº 709/2017 (ANP, 2019), com o fim de elevar a eficiência regulatória do mercado (ANP, 2017).

O mercado brasileiro de GLP, em 2019, conta com ampla rede de revendedores espalhados por todo País, são 20 distribuidoras e 71.421 revendedores, eles são responsáveis pela aquisição, armazenamento, transporte e comercialização do produto em recipientes transportáveis de capacidade de até 90 quilogramas. Para uma empresa vender o GLP, ela deve atender a uma

série de requisitos junto à ANP. Caso o revendedor não apresente autorização para a prática legal da atividade, estará sujeito a vários tipos de punições, desde multas e suspensão temporária do funcionamento do estabelecimento até a revogação da autorização para o exercício da atividade. A fiscalização pode ser exercida diretamente pela ANP ou mediante convênios com órgãos dos estados, municípios e do Distrito Federal (ANP, 2019).

Com revolução ANP nº51/2016 foram estabelecidos novos padrões de revenda que a partir da sua publicação podem optar por ser independente, são as que podem comercializar qualquer marca, ou vinculadas, são as que podem comercializar apenas a marca de sua distribuidora. Os revendedores independentes não deverão exibir identificações visuais exclusivas de nenhuma marca, mas poderão informar todas as marcas com que trabalham. Já os revendedores vinculados deverão identificar por meio de placas, pintura ou outros elementos, de forma clara e destacada ao consumidor, a distribuidora a que são vinculados. E poderão comprar e vender botijões somente dessa distribuidora.

O mercado apresentou em 2018 uma venda de 13.257 milhões de m³, uma pequena redução (-1%) se comparado a 2017 (13.389 mil m³). A região Sudeste é a que mais consome no país, sendo 43,8% em 2018 e 44% em 2017.

Quanto aos preços do GLP, de acordo com o Sindigás, não são tabelados e nem subsidiados:

Os preços de venda ao consumidor começaram a ser liberados a partir de 1990, quando a Portaria MINFRA 843, de 31/10/1990, que regulava o exercício da atividade de distribuidor de GLP, determinou que caberia a cada distribuidora estabelecer sua taxa de entrega. A partir de janeiro de 2001, foram liberados os preços ex-refinaria, com a desregulamentação da figura do produtor, sendo que a Petrobras continua respondendo por quase todo o suprimento, embora não haja nenhum impedimento legal à participação de outros produtores nesse mercado. Ao final de 2001, o Governo deu o último passo no processo de desregulamentação da indústria de GLP, eliminando o subsídio no produto e autorizando a Petrobras a praticar preços alinhados à paridade internacional (cotados em dólar). Esta medida foi importante, pois além de remunerar adequadamente os investimentos da Petrobras, incentiva a entrada de novos competidores também na importação e refino deste derivado. Desde janeiro de 2002 o GLP não goza de qualquer subsídio ou subvenção em nosso país. Até dezembro de 2001 havia a PPE (“parcela de preço específico” – também conhecida como “conta petróleo”), que funcionava como um colchão impedindo que os preços fossem afetados por pressões do mercado externo (SINDIGÁS, 2019).

A ANP reforça que desde 2002 vigora no país o regime de liberdade de preços em toda a cadeia de produção, distribuição e revenda de combustíveis e derivados de petróleo, não

havendo, portanto, tabelamento nem determinação de preços máximos e mínimos, ou qualquer exigência de autorização oficial prévia para reajustes (ANP, 2019).

A ANP acompanha, semanalmente, por meio do Levantamento de Preços e de Margens de Comercialização de Combustíveis, o comportamento dos preços praticados pelas distribuidoras e revendedores. A composição dos preços, Tabela 1, tem como fonte o Relatório do Mercado de Derivados de Petróleo do Ministério de Minas e Energia (MME) estão disponíveis as estimativas dos valores médios praticados e os percentuais de cada variável, tanto nacionais quanto segmentados por região:

Tabela 1 - Composição dos preços do GLP (Brasil e regiões)

| Dezembro/2018 | Brasil | | Sudeste | | Sul | | Centro-Oeste | | Norte | | Nordeste | |
|---|-------------------|--------------|-------------------|--------------|-------------------|--------------|-------------------|--------------|-------------------|--------------|-------------------|--------------|
| Ref.: 23/12/2018 a 29/12/2018 | Valor (R\$/13 kg) | Participação | Valor (R\$/13 kg) | Participação | Valor (R\$/13 kg) | Participação | Valor (R\$/13 kg) | Participação | Valor (R\$/13 kg) | Participação | Valor (R\$/13 kg) | Participação |
| Preço do Produtor de GLP (P13) | 25,23 | 36,4% | 25,29 | 37,5% | 25,09 | 36,1% | 25,29 | 32,4% | 25,29 | 32,9% | 24,96 | 37,2% |
| Tributos Federais: Pis/Pas ep, Cofins e Cide. | 2,18 | 3,2% | 2,18 | 3,2% | 2,18 | 3,1% | 2,18 | 2,8% | 2,18 | 2,8% | 2,18 | 3,2% |
| Tributos Estaduais ICMS. | 9,90 | 14,3% | 9,39 | 13,9% | 9,71 | 14,0% | 9,28 | 11,9% | 11,91 | 15,5% | 10,68 | 15,9% |
| Margem Bruta de Distribuição + Custos Transporte | 15,16 | 21,9% | 13,85 | 20,5% | 14,39 | 20,7% | 23,68 | 30,3% | 24,17 | 31,5% | 12,73 | 19,0% |
| Margem Bruta de Revenda | 16,74 | 24,2% | 16,77 | 24,8% | 18,20 | 26,2% | 17,71 | 22,7% | 13,28 | 17,3% | 16,53 | 24,6% |
| Preço ao Consumidor (P13) | 69,21 | - | 67,48 | - | 69,57 | - | 78,14 | - | 76,83 | - | 67,08 | - |

Fonte: ANP (2019)

A divergência de valores entre os Estados acontece basicamente devido a dois motivos, sendo estes: 1- Custos de transporte, devido à distância entre a refinaria mais próxima e o consumidor; 2 - carga tributária estadual (ICMS), de acordo com o estado da federação (SINDIGÁS, 2019).

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

“Quando o homem começou a interrogar-se a respeito dos fatos do mundo exterior, na cultura e na natureza, surgiu a necessidade de uma metodologia da pesquisa científica.” (ANDRADE, 2010, p. 117). Ainda de acordo com Andrade (2010), a metodologia é o conjunto de caminhos que são percorridos na busca do conhecimento. Na era do conhecimento intensivo, uma das habilidades mais decisivas para a vida na sociedade e na economia é saber produzir conhecimento próprio de marca científica (DEMO, 2011).

Para Appolinário (2016, p. 11) o “método é um procedimento ou um conjunto organizado de passos que se deve realizar para atingir determinado objetivo e está presente em todos os âmbitos da experiência humana”.

Já o método científico, de acordo com Appolinário (2016, p. 11), é:

apenas um caso particular dos diversos tipos de métodos e consiste em algumas etapas bem definidas, como: identificação de um fenômeno no universo que peça explicação (observação); produção de uma explicação provisória que desvende esse fenômeno (geração de hipóteses); execução de um procedimento que possa testar essa explicação, a fim de verificar se ela é verdadeira ou falsa (experimentação); análise e conclusão, visando estabelecer se a hipótese pode ser considerada verdadeira também em outros contextos diferentes daquele do experimento original (generalização).

Nas próximas seções será apresentada a metodologia aplicada na presente pesquisa no que se refere ao levantamento dos dados suficientes para atingir os objetivos propostos.

3.1 CLASSIFICAÇÃO DA PESQUISA

Segundo Gil (2018), a pesquisa pode ser conceituada como:

um procedimento racional e sistemático é apresenta como finalidade a obtenção de respostas aos problemas que são levantados; é realizada quando se verifica que não há informações suficientes para responder ao problema ou quando as informações disponíveis não conseguem se adequar ao problema.

Esta pesquisa é classificada, de acordo com sua área de conhecimento, como pertencente às Ciências Sociais Aplicadas. Essa classificação foi elaborada pelo Conselho Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico (CNPq).

Classifica-se como pesquisa básica por estar mais ligada ao incremento do conhecimento científico sem quaisquer objetivos comerciais (APPOLINÁRIO, 2016).

Quanto a seus propósitos mais gerais esta é classificada como descritiva, pois, tem como objetivo a descrição de determinado fenômeno (GIL, 2018). Neste tipo de pesquisa o pesquisador apenas descreve ou narra algo que acontece (APPOLINÁRIO, 2016).

A pesquisa teve uma abordagem predominantemente qualitativa, que pode ser entendida como a interpretação subjetiva que se faz dos fatos, algo típico das Ciências Sociais. Porém, deve-se levar em consideração que é muito difícil que haja alguma pesquisa totalmente qualitativa, da mesma forma que é bastante improvável existir alguma pesquisa totalmente quantitativa. Desta forma, a pesquisa preponderantemente qualitativa seria, então, a que prevê, majoritariamente, a coleta dos dados a partir de interações sociais do pesquisador com o fenômeno pesquisado. No entanto, esse tipo de pesquisa não possui condições de generalização, ou seja, dela não se podem extrair previsões nem leis que possam ser extrapoladas para outros fenômenos diferentes daquele que está sendo pesquisado, pois a análise desses dados se daria a partir da hermenêutica do próprio pesquisador (APPOLINÁRIO, 2016).

3.2 SUJEITOS DE PESQUISA

O sujeito da pesquisa é uma empresa que atua com o comércio de GLP, por meio de uma revenda localizada na cidade de João Pessoa/PB. Vale ressaltar que a escolha da revenda em particular se deu devido ao fato de exequibilidade devido à agenda do pesquisador e a facilidade no acesso à gerente.

3.3 PROCESSO DE COLETA DOS DADOS

Coletar dados significa obter as informações necessárias para a pesquisa. A coleta de dados é realizada mediante o uso de alguma técnica ou instrumento de pesquisa. Esse instrumento de pesquisa é um dispositivo ou processo por meio do qual se mensura ou observa determinado

fenômeno (APPOLINÁRIO, 2016). Neste caso, utilizou-se uma entrevista que, de acordo com Gil (2018), é quando se desenvolve a relação fixa de perguntas. Este procedimento de coleta de dados envolve o encontro de duas pessoas, entrevistador e entrevistado (APPOLINÁRIO, 2016).

A entrevista foi realizada com a gerente da revenda, na cidade de João Pessoa/PB. O roteiro de entrevista é composto por 21 perguntas e é dividida em três partes, sendo: 1 Investigação sobre qual a importância que a gestora dá aos gastos, 2 Da Investigação acerca da utilização de alguma ferramenta (*software* ou planilha eletrônica) no auxílio para a formação do preço de venda e 3 Da Investigação se a precificação é feita por análise dos preços de venda praticados no mercado ou se a empresa é formadora de preços de venda. A entrevista, de categoria individual, foi realizada em 02 de março de 2019, e teve um tempo médio de 30 minutos. A entrevista foi gravada e transcrita na íntegra, visando facilitar o processo de análise, que buscou identificar como acontece a formação do preço de venda na revenda analisada.

4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

A análise de um texto e todas as outras formas de dados e como representá-los não é uma tarefa fácil para os pesquisadores qualitativos. Representar os dados em tabelas, matrizes e na forma narrativa também é um dos desafios. Muitas vezes, os pesquisadores entendem que as análises de dados serão apenas análises de textos e imagens, porém, o processo não se limita a apenas isso. Dentre os fatores envolvidos estão organização dos dados, a realização de uma leitura preliminar da base de dados, a codificação e organização dos temas, a representação dos dados e a formulação de sua interpretação (CRESWELL, 2014).

A presente pesquisa tem o objetivo de elucidar como é formado o preço de venda em uma revenda de GLP em João Pessoa/PB e para isso buscou-se entender como a gerente vê os gastos (custos e despesas). Pretendeu-se também compreender se a gestora faz uso de algum *software* ou planilha eletrônica que a ajude na formação do preço de venda. Por fim, é analisado se os preços praticados são formados levando em consideração os preços ditados pelo mercado ou se estes são formados considerando a lucratividade que se quer obter com o empreendimento. Antes de responder aos questionamentos foi importante entender o contexto, na qual, a revenda está inserida.

4.1 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA

Para melhor compreender a formação do preço de venda na revenda pesquisada, procurou-se analisar alguns fatores como: o perfil da gerente, o tempo em atividade, a população do bairro e os números de concorrentes no raio de atuação da revenda, fatores que poderiam ter influência direta ou indireta na formação do seu preço de venda.

A senhora Maria Rosa, que na ocasião da pesquisa estava com 62 anos de idade, divorciada, mãe de três filhos e com o ensino médio incompleto, decidiu, no ano de 2000, abrir uma empresa para atender a necessidade de renda da família. É criada então a organização de razão social Maria Rosa Ribeiro da Silva - ME sob CNPJ 24.502.171/0001-87, tendo como ramo de atividade principal o comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios - minimercados, mercearias e armazéns, conforme a classificação nacional de atividade econômica (CNAE) 47.12-1-00. Anos após a abertura da empresa, adiciona ao

CNPJ, visto uma oportunidade, a atividade de comércio varejista de gás liquefeito de petróleo (GLP), passando essa a ser a sua atividade principal. O estabelecimento recebe autorização da ANP em 14 de julho de 2008 para operar como uma revenda CLASSE II, que conforme ABNT NBR 15514, Figura 14, possui área de armazenamento de 1.560 Kg de GLP, onde podem ser armazenados até 120 botijões de 13 Kg.

Porém, em 17 de setembro de 2018, com pouco mais de dez anos de operação com o GLP, após a sua aposentadoria, ela decide mudar a razão social da empresa, transferindo a titularidade para um dos seus filhos. Entretanto, ela continua responsável pela gestão do negócio.

Figura 14 - Área de armazenamento de recipientes transportáveis de gás liquefeito

| Classe | Capacidade de armazenamento kg de GLP | Capacidade de armazenamento (equivalente em botijões cheios com 13 kg de GLP)* |
|---|--|---|
| I | Até 520 | Até 40 |
| II | Até 1 560 | Até 120 |
| III | Até 6 240 | Até 480 |
| IV | Até 12 480 | Até 960 |
| V | Até 24 960 | Até 1920 |
| VI | Até 49 920 | Até 3840 |
| VII | Até 99 840 | Até 7680 |
| Especial | Mais de 99 840 | Mais de 7680 |
| * Apenas para referência. A capacidade de armazenamento deve sempre ser medida em quilogramas de GLP. | | |

Fonte: ABNT NBR 15514

A gestora optou pela vinculação de uma marca e iniciou a sua operação com poucas unidades do produto em embalagem de 13 Kg.

Inicialmente, as vendas de GLP eram realizadas no próprio estabelecimento, onde o produto era retirado pelo cliente no local da revenda. Com poucos botijões de gás, a venda era limitada aos clientes da vizinhança. Pouco depois, foi possível trabalhar com o serviço de entrega, que, em um primeiro momento, passou a ser realizada pelos filhos com auxílio de um

carro de mão. Em seguida, ela adquire uma bicicleta de carga ampliando um pouco mais a sua área de atuação. Mais tarde, ao realizar a parceria com outra revenda, foi estabelecido o fornecimento de alguns botijões em comodato, o que a permitiu a elevação das vendas, e graças a isso, ela adquire sua primeira moto para entrega do produto, que continuava sendo feita pelos filhos. Em pouco tempo, ela já contava com três motos com carretilhas e duas picapes.

A empresa está localizada no bairro de Mangabeira, Figura 15, zona sul da cidade de João Pessoa/PB, que de acordo com o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), é um dos mais populosos bairros do Estado da Paraíba. Até 2010, de acordo com a última pesquisa disponível, o bairro tinha uma população de 75.988 pessoas, em uma área territorial de 1.069 hectares, isso equivale a uma densidade de mais de 1700 habitantes por quilômetro quadrado, sendo subdividido em oito partes, numeradas do I ao VIII, e possui uma forte atividade econômica predominantemente comercial (G1 PB, 2018).

Figura 15 - Imagem do Google Maps de Mangabeira - João Pessoa/PB



Fonte: Mangabeira (2019).

Em pesquisa realizada no *site* da ANP em 10 de março de 2019, verificou-se que o bairro de Mangabeira possuía 39 revendas de GLP, Tabela 2. Este número representa a maior quantidade de revenda por bairro, considerando todo o município de João Pessoa/PB.

Tabela 2- Relação do número de revendas por bairros

(continua)

| Bairro | Número de revendas |
|-------------------------|--------------------|
| MANGABEIRA | 39 |
| GRAMAME | 29 |
| ERNESTO GEISEL | 16 |
| BAIRRO DAS INDÚSTRIAS | 15 |
| CRISTO REDENTOR | 15 |
| VALENTINA DE FIGUEIREDO | 15 |
| CRUZ DAS ARMAS | 14 |
| JOSÉ AMÉRICO DE ALMEIDA | 14 |
| TORRE | 14 |
| BANCÁRIOS | 13 |
| MANDACARU | 10 |
| OITIZEIRO | 9 |
| ERNANI SÁTIRO | 8 |
| JAGUARIBE | 8 |
| ALTO DO MATEUS | 7 |
| BAIRRO DOS IPÊS | 6 |
| BESSA | 6 |
| CUIÁ | 6 |
| MANAIRA | 6 |
| PLANALTO BOA ESPERANÇA | 6 |
| RANGEL | 6 |

(continuação)

| Bairro | Número de vendas |
|-----------------------------|------------------|
| VARJÃO | 6 |
| ALTO DO CÉU | 5 |
| CASTELO BRANCO | 5 |
| FUNCIONÁRIOS II | 5 |
| JARDIM VENEZA | 5 |
| MUÇUMAGRO | 5 |
| CENTRO | 4 |
| FUNCIONÁRIOS | 4 |
| ILHA DO BISPO | 4 |
| JARDIM CIDADE UNIVERSITÁRIA | 4 |
| ÁGUA FRIA | 3 |
| ALTIPLANO | 3 |
| JARDIM OCEANIA | 3 |
| JARDIM PLANALTO | 3 |
| JOÃO PAULO II | 3 |
| MIRAMAR | 3 |
| PARATIBE | 3 |
| PORTAL DO SOL | 3 |
| ROGER | 3 |
| TREZE DE MAIO | 3 |
| CIDADE DOS COLIBRIS | 2 |
| COSTA E SILVA | 2 |
| EXPEDICIONARIOS | 2 |
| GROTÃO | 2 |
| PEDRO GONDIM | 2 |
| TAMBAU | 2 |

(conclusão)

| Bairro | Número de vendas |
|---------------------|------------------|
| TAMBAUZINHO | 2 |
| TRINCHEIRAS | 2 |
| AERoclUBE | 1 |
| BAIRRO DOS NOVAIS | 1 |
| BRISAMAR | 1 |
| CABO BRANCO | 1 |
| CONJ. GLAUCE BURITY | 1 |
| DISTRITO INDUSTRIAL | 1 |
| JARDIM SÃO PAULO | 1 |
| PADRE ZÉ | 1 |

Fonte: Elaborado pelo autor com base na ANP (2019)

4.2 RESULTADOS DA PESQUISA RELACIONADO AO PRIMEIRO OBJETIVO ESPECÍFICO (INVESTIGAR QUAL A IMPORTÂNCIA QUE A GESTORA DÁ AOS GASTOS)

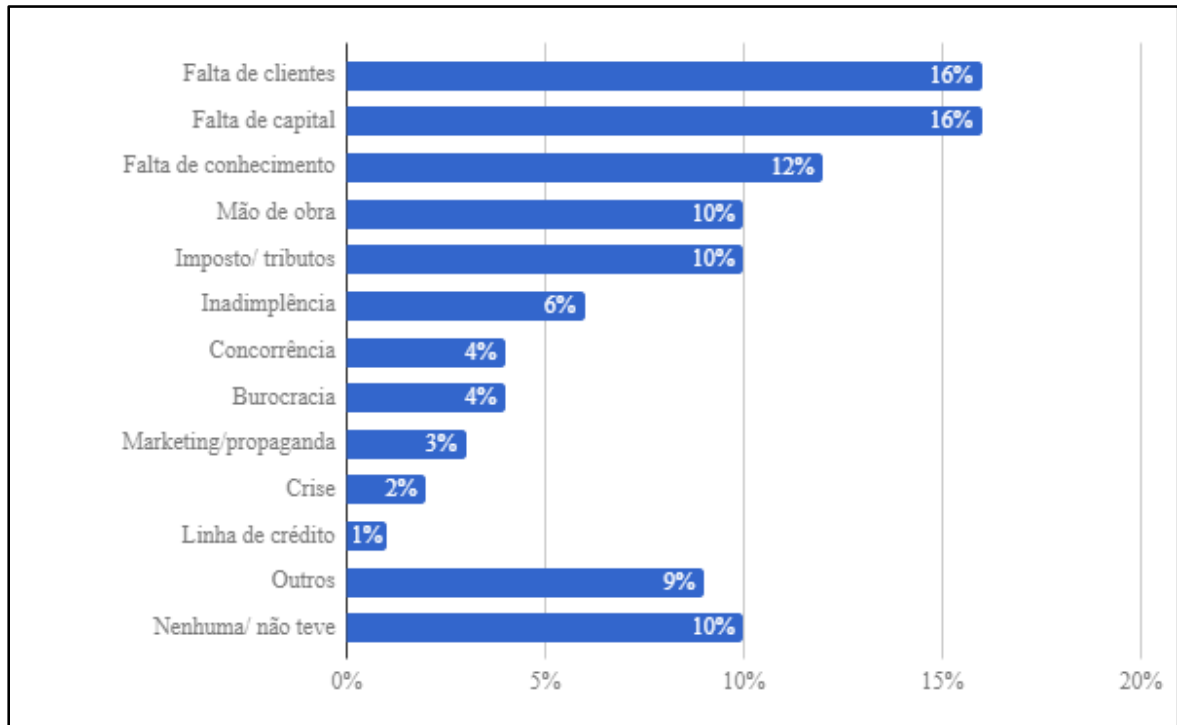
A formação do preço baseada no custo é uma das mais comuns na prática dos negócios. Se a base for os custos totais adiciona-se uma margem que deva ser suficiente para cobrir os custos fixos e proporcionar lucro para a empresa (SANTOS, 2012).

Desta forma, destaca-se a importância de se conhecer os custos, pois estes compõem o preço de venda e o seu controle é essencial para qualquer empresa se manter competitiva no mercado.

Neste sentido, verificou-se que a gestora não tem o registro dos gastos. A entrevistada ao ser questionada sobre o controle dos gastos, disse: “[...] *pago tudo*.” Para ela o fato de honrar com todas as contas é uma forma de controle dos gastos.

Em pesquisa realizada pelo SEBRAE no ano de 2016, com empresas criadas em 2011 e 2012, foram evidenciadas as principais dificuldades enfrentadas nos primeiros anos de vida do negócio, sendo estas: falta de clientes (16%), falta de capital (16%), falta de conhecimento de administrar um negócio (12%), mão de obra (10%), impostos/tributos (10%), inadimplência (6%), concorrência (4%), burocracia (4%), *Marketing*/propaganda (3%), crise (2%), linha de crédito (1%), outros (9%) e nenhuma/não teve (10%). Estas dificuldades estão organizadas em um gráfico, Figura 16, e nota-se que a falta de conhecimento de como administrar um negócio, destaca-se como um dos obstáculos para o gestor, perdendo apenas para a falta de clientes e a falta de capital (SEBRAE, 2016).

Figura 16 - Gráfico das principais dificuldades enfrentadas pelos gestores



Fonte: Data SEBRAE (2019).

Em um ambiente de acirrada competição, são necessárias informações gerenciais acerca dos custos e da rentabilidade, visando à tomada de decisão assertiva. Sem informações técnicas e consistentes, as empresas certamente terão dificuldades de desempenhar suas atividades de modo eficaz. Para isso, a contabilidade gerencial deve informar os custos dos produtos com a maior acurácia possível, isto é, mensurar e alocar os custos fixos e variáveis, assim como os custos diretos e indiretos.

Verificou-se que a gerente não tem informações sobre os seus gastos, além de não possuir um procedimento para alocá-los. Segundo ela, essa dificuldade se dá pelo fato de o gás não ter preço fixo, pois, conforme a gestora, o preço do gás estava recebendo constantes reajustes por parte da Petrobras, como pode ser visto na Figura 17, esses reajustes são direcionados as distribuidoras que por sua vez os repassa as vendas. Desse modo, ela não conseguiu informar a participação dos gastos no preço de venda, mostrando a dificuldade de distinguir a representatividade destes no preço final do produto.

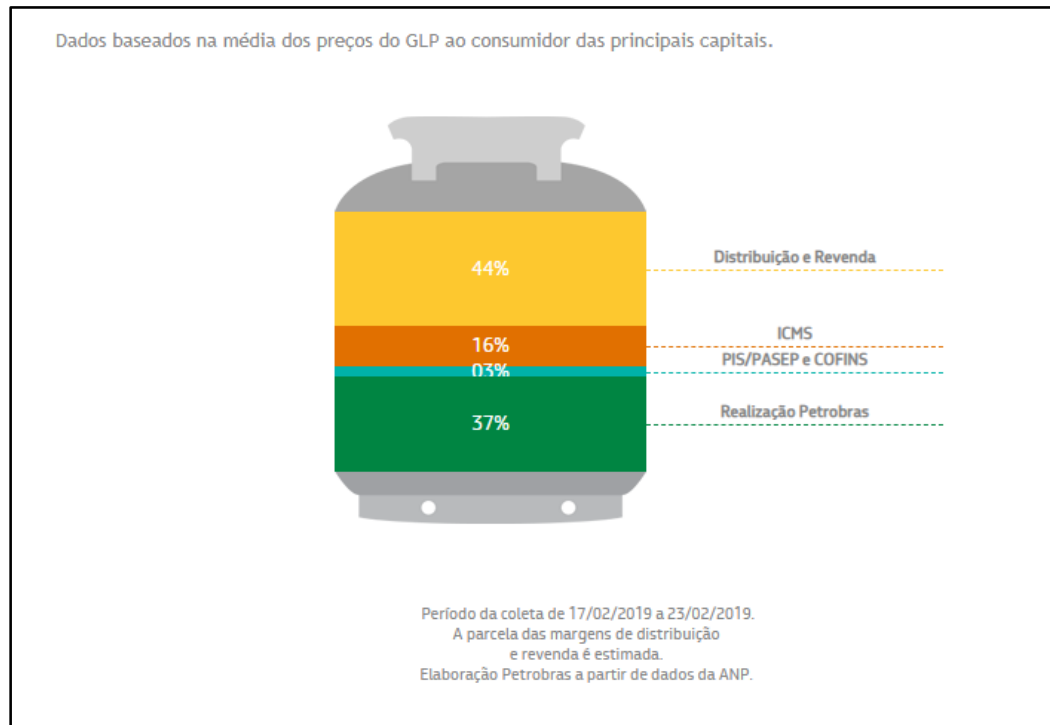
Figura 17 - Preços médios do gás de cozinha para botijão de 13 kg às distribuidoras sem tributos

| Início da Vigência | Gás de cozinha para botijão 13kg (R\$/13kg) |
|--------------------|---|
| 05/02/19 | R\$ 25,33 |
| 06/11/18 | R\$ 25,07 |
| 05/07/18 | R\$ 23,10 |
| 05/04/18 | R\$ 22,13 |
| 19/01/18 | R\$ 23,16 |
| 05/12/17 | R\$ 24,38 |
| 05/11/17 | R\$ 22,38 |
| 11/10/17 | R\$ 21,42 |
| 26/09/17 | R\$ 18,98 |

Fonte: Petrobras (2019)

Vale mencionar que, segundo a Petrobras, em média 44% do valor pago pelo consumidor é compartilhado entre as distribuidoras e as revendas, 16% são tributos estaduais, 3% são tributos federais (PIS, PASEP e COFINS) e 37% é realizado pela Petrobras, Figura 18.

Figura 18 - Composição de preço ao consumidor



Fonte: Petrobras (2019).

Questionada acerca da preocupação para reduzir as despesas e de que modo é feito, e caso não, o porquê, a entrevistada disse: *“Não tem como ser feito, pois tudo aumenta, água aumenta, luz aumenta e a gente não pode aumentar o preço do gás, aí diminui nosso lucro.”* Embora a gerente se queixasse dos aumentos das despesas, foi visto que não há um acompanhamento, pois ela não tinha o registro das despesas e dos custos.

Ainda buscando elucidar sobre a importância dada pela gestora aos gastos, levando em consideração que quase a totalidade dos produtos eram entregues à domicílio, perguntou-se quais os tipos de veículos eram utilizados para realizar o serviço de entregas e qual era mais usado. A entrevistada respondeu que a empresa conta com carro e motos, porém, os mais usados são as motos, como pode ser visto na fala da entrevistada: *“Moto e carro, utilizo mais moto, pois é mais econômico.”* Nota-se com esta declaração uma preocupação intrínseca de reduzir as despesas, todavia, não é possível mensurar a real economia, já que a gestora relata que não possui registros de quilometragem mensal dos veículos. No entanto, é importante frisar que segundo o

Programa Brasileiro de Etiquetagem (PBE), o consumo de gasolina pelo mesmo modelo de *pick-up* que é utilizada pela empresa é em média de 10,9 km/l de combustível na cidade (PROGRAMA NACIONAL DA RACIONALIZAÇÃO DO USO DOS DERIVADOS DO PETRÓLEO E DO GÁS NATURAL (CONPET), 2019), enquanto que o modelo de motocicleta usado pela gerente tem um consumo médio de 46,5 km/l (G1, 2013). A maior utilização das motos assegura assim uma real economia para a revenda.

É certo que volumes maiores tendem a reduzir os custos fixos unitários. Desta forma, perguntou-se a gestora se ela fazia uso da Análise CVL, pois, essa é uma ferramenta relevante para o administrador estimar o que acontecerá com o lucro da empresa no caso de aumento ou diminuição do preço dos insumos, redução ou elevação das despesas variáveis, diminuição ou aumento dos custos e despesas fixas, diminuição ou aumento no volume de venda ou ainda redução ou majoração dos preços de venda (WERNKE, 2005). Quanto ao planejamento de vendas e a definição de objetivos e metas, descobriu-se que não há uma análise de CVL subsidiando a tomada de decisão no que se refere a preço e volume de venda. Uma vez que, segundo a gerente, “[...] *o comércio é muito bagunçado e não dá pra prever nada*”. Entende-se que o fato de algumas revendas operarem a preços muito abaixo do valor de mercado, deixa a gestora sem perspectivas quanto à ampliação do seu volume de venda.

As empresas que adquirem de seus fornecedores produtos a preços mais baixos que os concorrentes, possuem vantagens competitivas, pois estas poderão reduzir seus preços de venda e ofertar seus produtos a preços mais baixos, situação que levaria, possivelmente, a uma maior lucratividade, quer seja por redução dos preços de venda e possível aumento do volume vendido gerando ganhos de escala ou por diminuição dos custos de aquisição, aumentado assim a margem de lucro (SARDINHA, 2013). Assim, buscou-se identificar os critérios que levaram a gestora à escolha do seu fornecedor. Segundo a entrevistada, a “*educação do entregador, preço, maneira de tratar e qualidade da entrega*” são os principais fatores que a levou a escolher o fornecedor com o qual trabalha atualmente. Verifica-se que o preço figura entre um dos critérios, mostrando a busca por vantagens estratégicas e isso pode contribuir para a sobrevivência do negócio.

Buscando entender o perfil de compra da gestora, verificou-se que ela não realiza compras por lote, o que a possibilitaria barganhar preços mais baixos. Para qualquer volume de

compra o valor é o mesmo, e o que consegue, em algumas vezes, é a negociação de um pequeno desconto que varia entre R\$ 0,50 a R\$ 1,00 no preço de compra. Porém, não foi possível saber o quanto significativo é este desconto pela falta de informações acerca do preço dos fornecedores concorrentes e mesmo que possível, a empresa é vinculada a uma marca, portanto, só pode comprar desse fornecedor (exclusivo).

Conforme explicitado por Martins (2010), Padoveze (2013) e VanDerbeck e Nagy (2001), a Contabilidade de Custos é uma ferramenta muito importante para a gestão das empresas, pois, essa traz informações úteis ao gestor que o auxiliará nas tomadas de decisões. Investigando como é a contabilidade da empresa, descobriu-se que o serviço contábil é prestado por um escritório de Contabilidade, que oferece serviço meramente fiscal.

Então quais dados ou informações a gestora faz uso para compor o preço de venda? Ela sinalizou que *“o cliente é quem manda no preço”*. Essa resposta vem ao encontro do que afirmam Morante e Jorge (2009), que evidenciam que a maior parte das empresas, dado o mercado competitivo, são empresas tomadoras de preço.

Dessa forma, para que as empresas não venham a incorrer em prejuízo, uma importante ferramenta que pode ser utilizada é o Ponto de Equilíbrio, apresentando com uma das vantagens, a sensibilização ao risco (SARDINHA, 2013).

Diante disso, interpelou-se a Sra. Maria Rosa acerca do seu conhecimento do ponto de equilíbrio, ou seja, qual o preço mínimo para que um volume preestabelecido possa cobrir os gastos e não haja lucro nem prejuízo. A gerente conseguiu dar um valor que a permitia pagar todos os seus gastos sem auferir lucro, todavia, questionada como chegou naquele valor, ela não soube explicar. Dado cenário, torna-se difícil avaliar como gastos, ponto de equilíbrio, Margem de Contribuição e margem de segurança contribuem para a formação do preço de venda na empresa.

Embora em um mercado de acirrada competição, onde a utilização de ferramentas, como Métodos de Custeio e Análise CVL, seja imprescindível para uma correta precificação, é possível inferir que a empresa, mesmo não dispondo do conhecimento dessas ferramentas, consegue precificar o GLP, com valores suficientes para cobrir todos os gastos, uma vez que, a empresa ultrapassou seus 10 anos de vida, tomando como base apenas a experiência da gerente.

Porém, não há como precisar o quão lucrativa é a empresa e nem o quão ela poderia ser se utilizasse essas ferramentas, pela falta de dados precisos.

4.3 RESULTADOS DA PESQUISA RELACIONADO AO SEGUNDO OBJETIVO ESPECÍFICO (INVESTIGAR SE É UTILIZADA ALGUMA FERRAMENTA (*SOFTWARE* OU PLANILHA ELETRÔNICA) PARA A FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA

Para atingir ao objetivo específico proposto, buscou-se investigar se a empresa possui algum sistema informatizado ou outro método de controle como planilha eletrônica, que a auxilie na gestão dos gastos e a forneça informações relevantes acerca da sua atividade, possibilitando tomadas de decisões mais acertadas.

Considerando que atualmente há um aumento nas mudanças do ambiente, o que gera uma infinidade de dados que precisam ser trabalhados, a fim de se extrair informações úteis para a sobrevivência de qualquer empresa, principalmente as de pequeno porte, faz-se necessário a adaptação das organizações frente a essas mudanças, garantido a sua competitividade.

Porter (1986 *apud* Freitas, Junior e Luciano, 2005) considera crucial o uso das TI's (tecnologias da informação) para a manutenção e estratégias competitivas da organização. Foi verificado por meio da entrevista, que a empresa não conta com um sistema para o auxílio na gestão do negócio.

Embora seja vital para as empresas possuírem um sistema de TI, geralmente as pequenas e médias empresas não possuem capital suficiente para investimento deste porte, que na maioria das vezes também requerem a aquisição de *hardwares* compatíveis. Com isso, muitas organizações fazem uso de aplicativos de planilhas eletrônicas, que em grande parte, já vem embarcadas em seus computadores, sejam *desktops* ou *laptops*, minimizando assim, custos de aquisições de *softwares* específicos (FREITAS; JUNIOR; LUCIANO, 2005)

Na revenda, mesmo com a disponibilidade de planilha eletrônica em seu *laptop*, foi possível notar que a gestora não a utiliza para apuração das despesas e dos custos, o que traria um maior controle dos gastos. Foi verificado durante a entrevista que a gerente acumula uma série de funções, que vai desde o atendimento do telefone até a gerência do negócio, o que poderia ser um dos motivos pelo desinteresse quanto ao uso da planilha.

Mais uma vez, fica evidente o caráter empírico utilizado pela gestora na elaboração de preços de venda, capazes de cobrir os seus gastos, visto que, a empresa não conta com sistema informatizado ou planilha eletrônica que a auxilie no gerenciamento dos dados sobre custos e despesas e na tomada de decisões sobre níveis de preços mais adequados.

4.4 RESULTADOS DA PESQUISA RELACIONADO AO TERCEIRO OBJETIVO ESPECÍFICO (INVESTIGAR SE A PRECIFICAÇÃO É FEITA POR ANÁLISE DOS PREÇOS DE VENDA PRATICADOS OU SE A EMPRESA É FORMADORA DE PREÇOS DE VENDA)

Antes de apresentar a análise para o respectivo objetivo específico, fez-se necessário ressaltar os preços praticados pelos concorrentes. Para isso, utilizou-se de pesquisa realizada pela Procuradoria de Proteção e Defesa do Consumidor de João Pessoa (PROCON-JP) em 14 de fevereiro de 2019, sob a coordenação de Suênya Rodrigues, tendo como pesquisadora Marta Guimarães. O estudo destacou que os preços praticados no mercado tinham oscilação entre R\$ 63,00 e R\$ 75,00, atingindo uma diferença de R\$ 12,00, portanto, uma variação de 19% (PROCON-JP, 2019). Na ocasião da entrevista, o preço do botijão de 13 kg estava sendo vendido entre R\$ 65,00 e R\$ 70,00 pela gestora.

Para atingir ao objetivo específico proposto, buscou-se investigar se a variação do preço do GLP, praticado pela revenda, varia de acordo com o mercado, ou seja, se é feita uma análise dos preços de venda praticados no mercado, ou se a empresa é formadora de preço, usando a variação de preço de maneira estratégica, buscando aumento no volume de venda ou maior rentabilidade.

Bruni e Famá (2012) mencionam que a fixação de preços é um relevante aspecto financeiro para qualquer empresa, é uma verdadeira arte do negócio. Eles comentam ainda que o sucesso pode até não está ligado diretamente à correta precificação, porém, preços equivocados causará a ruína de qualquer empreendimento. Questionada sobre quais ações eram praticadas pela empresa para diferenciar seu negócio, ela respondeu que: *“qualidade do serviço, educação no atendimento, tratar os clientes bem e está sempre disponível para os clientes.”* Com base nesta resposta, é possível inferir que a gestora está mais focada em oferecer um atendimento de

qualidade do que na redução de preço de venda, pois, não foi citada a redução de preço como fator de diferenciação.

Buscou-se compreender também como a gerente via o mercado de venda de GLP na sua área de atuação, se este é concorrido, se há a possibilidade de crescimento e se os preços praticados são compatíveis com os seus. A respondente disse: *“Há muita concorrência, muita bagunça, há muito preço baixo que a gente não entende de onde vêm esses preços baixos.”* Com isso, pode-se observar que a organização sofre o impacto da concorrência, pois, como já citado, o bairro de atuação da revenda, embora seja um dos mais populosos do Estado, conta com o maior número de revendas. No entanto, a gestora não realiza ações no preço em resposta a concorrência, determinando-o no improviso e de forma empírica. Para isso, toma como base o custo, estipulando um valor mínimo, no qual, ela está disposta a vender e que estaria aparentemente dentro de uma margem de segurança. Esse método vai ao encontro do que Santos (2012) sinaliza, ao afirmar que o método baseado no custo de compra da mercadoria é o mais comum na prática dos negócios.

Quanto aos principais desafios neste ramo de atuação e o que a gerente faz para superá-los, ela respondeu: *“o mais difícil é conviver com outras revendas, pois deixa o mercado muito bagunçado com preços baixos demais.”* Percebe-se que apesar do relatado, a gestora não comenta em redução do seu preço de venda para poder disputar com a concorrência. Para o termo bagunçado, que é citado mais de uma vez durante a entrevista, ela explica que constantemente há revendedores ofertando o botijão P13 a preços muito abaixo que o da pesquisa mostrada pelo Procon-JP. Mesmo assim, ela mantém o seu preço entre os mais altos, pois na ocasião o seu preço de venda estava oscilando entre R\$ 65,00 e R\$ 70,00, com o P13 chegando até o patamar de R\$ 75,00 pela concorrência. Concluindo-se que a concorrência, muito embora não permita que ela trabalhe a preços maiores, não impõe a gerente que também reduza seus preços.

Foi questionado também se a empresa faz pesquisa de preço no mercado. Tentou-se verificar se o preço dos concorrentes seria balizador para o seu preço de venda. Para esta pergunta a entrevistada rapidamente respondeu que não. No entanto, segundo ela, as informações sobre o preço da concorrência são trazidas pelos responsáveis pelas entregas do gás. Ainda de acordo com ela seu fornecedor a informa dos preços praticados no mercado e a partir desta informação ela estipula seus preços.

Quando questionada se havia redução de preços para o aumento do volume de venda a gerente deixou evidente na entrevista que os níveis de preços praticados pela revenda não tem intenção direta de gerar aumento nas vendas, assim como, também não há oscilação de preço para aumentar a sua participação no mercado, no entanto acontece na hora do atendimento telefônico a adição de descontos a depender da forma de pagamento que será efetuada pelo cliente sempre de forma empírica, uma vez que, não se faz uso direto de nenhum método de custeio ou de um sistema informatizado ou qualquer outro meio para precificar o seu produto.

Como relatado pela gerente, uma das maiores dificuldades é a guerra de preços gerada pelas revendas concorrentes. No entanto, nota-se que a empresa pratica níveis de preços bem próximos ao máximo praticado no mercado. Desse modo, pode-se inferir que a empresa é uma tomadora de preços.

Diante das informações que se extraiu da entrevista, fica evidente o caráter improvisativo, empírico e totalmente subjetivo que é dado à formação do preço de venda pela gestora responsável pela empresa. Verifica-se que a mensuração dos dados, valores de custos e despesas, não é levada em consideração para o auxílio nas decisões futuras referentes à precificação.

Na revenda, a Contabilidade é utilizada com o caráter meramente para fins fiscais, não sendo usado todo o seu potencial, com a finalidade de registrar todos os custos, um dos principais pontos quando se fala em formação de preço. Não é possível afirmar que a ausência da Contabilidade de Custos deve-se ao serviço contratado ser apenas para fins fiscais ou se o escritório de Contabilidade desconhece este serviço.

Também ficou evidente que não há a utilização de métodos de custeio ou análise de custo volume lucro, sendo desprezadas as contribuições que se poderia ter com as informações sobre Margem de Contribuição, ponto de equilíbrio e margem de segurança.

Pode-se inferir que o preço dado pela empresa ao produto leva-se em consideração o preço máximo que o cliente está disposto a pagar e o preço mínimo que a gestora está disposta a vender. No tocante ao valor mínimo, não foi possível descobrir com clareza quais as bases de cálculo utilizadas para sua obtenção, mas, parece ser sempre de forma empírica.

Quanto à ausência de um sistema informatizado, não ficou claro se é motivado pelo valor do investimento ou pela gestora ser relutante quanto ao seu uso. Já em relação à utilização

de planilhas, como uma forma menos dispendiosa de controle, fica claro que a questão do tempo é um possível fator para a sua não utilização, pois, a gestora é responsável por todas as funções da empresa, tornando difícil a conciliação de mais uma atribuição.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho buscou compreender como ocorre a formação do preço de venda em uma empresa revendedora de gás liquefeito de petróleo (GLP), localizada na cidade de João Pessoa/PB e fez-se necessário diante da importância da revenda na economia local, destacando-se como geradora de empregos, pagadora de tributos e fornecedora de um serviço de utilidade pública. Para isso, e visando a alcançar os objetivos específicos da pesquisa, inicialmente foi feito um estudo bibliográfico por meio de livros encontrados em biblioteca virtual e através de *sites* de entidades reconhecidas, com o fim de apresentar o embasamento teórico do estudo, proporcionando a compreensão da temática trabalhada. Posteriormente, foi realizada uma entrevista semiestruturada, aplicada de forma pessoal, com uma gestora do segmento de GLP de João Pessoa/PB. A entrevista teve um tempo médio de 30 minutos, sendo gravada e transcrita na íntegra, para uma melhor análise.

O objetivo principal era compreender como a empresa formava seu preço de venda, buscando relacionar aos conhecimentos vigentes na literatura, dentre os quais, estão a Contabilidade de Custos, os Métodos de Custeio, a Análise CVL, Margem de Contribuição, o ponto de equilíbrio, a margem de segurança e o *Markup* para a formação de preço de venda da empresa.

Foi possível notar que nos últimos anos, a atividade empresarial brasileira vem crescendo, e mais do que isso, se mantendo ativa por mais tempo, o que ocasiona o aumento da concorrência. E para se manterem no mercado, essas organizações fazem uso da estratégia de redução dos preços de venda, visando à perpetuidade do negócio. Porém, essa redução se não aplicada de forma assertiva, pode levar o empreendimento a encerrar as suas atividades. O principal desafio para os empresários/empreendedores é operar com preços competitivos, que sejam suficientes para cobrir os seus custos e gerar lucros.

Neste cenário, destaca-se o mercado de GLP. Conforme a ANP, destacado pela Liquigás (2017), o GLP, o popular gás de cozinha, tem abrangência nacional, sendo distribuído em todos os municípios brasileiros e utilizado em 95% dos domicílios, inclusive em locais onde não há nem mesmo energia elétrica ou saneamento básico.

Com isso, o trabalho se torna relevante diante da importância da temática formação do preço de venda. Para o SEBRAE (2013), a determinação do preço de venda é primordial e destaca-se como um dos aspectos fundamentais para o planejamento de qualquer organização, pois possibilita a rentabilidade, competitividade, crescimento e retorno do capital investido.

Desta forma, o presente estudo investiga uma revenda de GLP no bairro de Mangabeira, localizada na cidade de João Pessoa/PB e a formação do seu preço de venda ao consumidor final. Optou-se pelo estudo neste estabelecimento, diante do seu tempo de existência (mais de dez anos) e por estar inserida em um bairro onde apresenta o maior número de revendas (39) de GLP na cidade.

Tinha-se como objetivo específico inicial, investigar qual a relevância que a gerente dava aos gastos. Neste sentido, percebeu-se que não há a coleta de dados dos custos e das despesas, sendo extremamente importante para gerar informações que subsidiem os cálculos dos preços de venda.

É inegável que a tecnologia da informação tem um papel essencial no desempenho de qualquer empreendimento, no entanto, foi surpreendente constatar que a organização se guia exclusivamente pela experiência da gestora, sem nenhuma preocupação com o armazenamento de dados acerca dos custos, das despesas, dos preços e dos volumes vendidos, não fazendo uso de um *software* específico ou de uma planilha, como, a eletrônica, por exemplo.

O último objetivo específico foi identificar como a precificação era feita, se por análise dos preços de venda praticados ou se a empresa era formadora de preços de venda. Notou-se que a gestora formulava seu preço de venda com base no preço da concorrência, executando preços em que os clientes estão dispostos a pagar e que, dentro da experiência da gestora, fosse possível de serem executados, cobrindo todos os seus gastos e gerando lucros.

Inferiu-se que, mesmo de forma empírica, a formação de preço pela revenda possuiu um alto grau de assertividade, uma vez que, a empresa conseguiu se manter no mercado por mais de dez anos.

A pesquisa apresenta como limitações os aspectos de tempo e de acessibilidade a empresas do segmento, porém não invalidaram a realização da pesquisa e do alcance dos objetivos propostos.

Com este estudo, pretendeu-se despertar a atenção dos estudiosos da área de Formação de Preço de Venda, a expandirem esse estudo e analisarem as vendas em outros contextos. Nesse sentido, sugere-se que sejam estudadas as vendas com um maior aprofundamento, conhecendo os seus custos e despesas, com sugestões de métodos que auxiliem na formação do preço de venda e na utilização de ferramentas, como um *software* ou planilha eletrônica.

REFERÊNCIAS

- ABNT NBR 15514. **Área de armazenamento de recipientes transportáveis de gás liquefeito de petróleo (GLP), destinados ou não à comercialização** - Critérios de segurança. Disponível em: <http://www.anp.gov.br/images/DISTRIBUICAO_E_REVENDA/REVENDEDOR/GLP/ABNT-NBR-15.5142007.pdf>. Acesso em: 03 abr. 2019.
- ANDRADE, Maria de. **Introdução à metodologia do trabalho científico**: elaboração de trabalhos na graduação, 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2010. Livro eletrônico.
- ANP. **A distribuição de GLP**. Disponível em: <<http://www.anp.gov.br/distribuicao-e-revenda/distribuidor/glp>>. Acesso em: 11 mar. 2019.
- ANP. **O Gás Liquefeito de Petróleo - GLP**. Disponível em: <<http://www.anp.gov.br/petroleo-e-derivados2/glp>>. Acesso em: 11 mar. 2019.
- ANP. **O mercado brasileiro de GLP**. Disponível em: <<http://www.anp.gov.br/distribuicao-e-revenda/revendedor/glp>>. Acesso em: 11 mar. 2019.
- ANP. **Preços**. Disponível em: <<http://www.anp.gov.br/precos-e-defesa-da-concorrenca/precos?view=default>>. Acesso em: 11 mar. 2019.
- ANP. **Preços médios do gás de cozinha para botijão de 13 kg às distribuidoras sem tributos**. Disponível em: <<http://www.petrobras.com.br/pt/produtos-e-servicos/composicao-de-precos-de-venda-as-distribuidoras/glp-residencial/>>. Acesso em: 03 abr. 2019.
- ANP. **Seminário Anual de Avaliação do Mercado de Combustíveis 2019 (Ano-base 2018)**. Disponível em: <<http://http://www.anp.gov.br/arquivos/palestras/seminario-de-avaliacao-do-mercado-de-combustiveis-fev2019.pdf>>. Acesso em: 11 mar. 2019.
- ANP. **Vendas de combustíveis em 2018 ficam estáveis com relação a 2017**. Disponível em: <<http://www.anp.gov.br/noticias/5048-vendas-de-combustiveis-em-2018-ficam-estaveis-com-relacao-a-2017>>. Acesso em: 11 mar. 2019.
- ANP. **Composição e estruturas de formação dos preços**. Disponível em: <<http://www.anp.gov.br/precos-e-defesa-da-concorrenca/precos/composicao-e-estruturas-de-formacao-dos-precos>>. Acesso em: 11 mar. 2019.
- APPOLINÁRIO, Fábio. **Metodologia Científica** [recurso eletrônico]. São Paulo: Cengage, 2016. Livro eletrônico.
- AVENI, Alessandro. **Empreendedorismo Contemporâneo: Teorias e Tipologias**. São Paulo: Atlas, 2014. Livro eletrônico.

BERNARDI, Luiz Antonio. **Formação de Preços: Estratégias, Custos e Resultados**. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2017. Livro eletrônico.

BORNIA, Antonio Cezar. **Análise gerencial de custos: aplicação em empresas modernas**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2010. Livro eletrônico.

BRUNI, Adriano Leal, FAMÁ, Rubens. **Gestão de custos e formação de preços: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2012. Livro eletrônico.

CRESWELL, Jon W. **Investigação Qualitativa e Projeto de Pesquisa [recurso eletrônico]: Escolhendo entre Cinco Abordagens**. 3ª ed. Porto Alegre: Penso, 2014. Livro eletrônico.

DEMO, Pedro. **Praticar ciência: Metodologias do conhecimento científico**. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011. Livro eletrônico.

DUTRA, René Gomes. **Custos - Uma Abordagem Prática**. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2017. Livro eletrônico.

FONTOURA, Fernando Batista Bandeira Da. **Gestão de custos: uma visão integradora e prática dos métodos de custeio**. São Paulo: Atlas, 2013. Livro eletrônico.

FREITAS, Henrique; JUNIOR, Silvio Santos; LUCIANO, Edimara Mezzomo. **DIFICULDADES PARA O USO DA TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO**. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/raeel/v4n2/v4n2a05.pdf>>. Acesso em: 13 mar. 2019.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2018. Livro eletrônico, não paginado.

G1 PB. **Bairro de Mangabeira completa 35 anos nesta segunda-feira (23); veja programação**. Disponível em: <<https://g1.globo.com/pb/paraiba/noticia/bairro-de-mangabeira-completa-35-anos-nesta-segunda-feira-23-veja-programacao.ghtml>>. Acesso em: 11 mar. 2019.

HANSEN, Don R. MOWEN, Maryanne M. **Gestão de Custos: Contabilidade e Controle**. São Paulo: Cengage Learning, 2009. Livro eletrônico.

KOTLER, Philip. **Administração de Marketing**. 14ª ed. São Paulo: Pearson *Education* do Brasil, 2012.

LEONE, George Guerra. **Custos: planejamento, implantação e controle**. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2012. Livro eletrônico.

LEONE, George Guerra. LEONE, Rodrigo Jose Guerra. **Curso de contabilidade de custos**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2010. Livro eletrônico.

LIQUIGAS. **Mercado de GLP.** Disponível em: <https://www.liquigas.com.br/wps/portal/!ut/p/z1/04_Sj9CPykssy0xPLMnMz0vMAfIjo8zivf0MjIw83I0MDFzcjAyMgoICLAM9XAydnU31w_Sj9KOKS_TDCSmMAkob4ACOBkD9UYSUFOTmVepmOyoCAB1zY4!/dz/d5/L2dBISEvZ0FBIS9nQSEh/p0/IZ7_KN022HG200VI40270TOD3A1O27=CZ6_KN022HG200DF202RRP9QHD1CC5=MECTX!QCPWebQCAContentQCPLiquigasQCPMenuQCPGLPQCPMercadoQCAdeQCAGLPQCP==/>. Acesso em: 11 mar. 2019.

MARCONI, Marina Andrade, LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia do Trabalho Científico.** 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2017. Livro eletrônico.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos.** 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2010. Livro eletrônico.

MORANTE, Antonio Salvador, JORGE, Fauzi Timaco. **Formação de preços de venda:** preços e custos, preços e composto de marketing, preços e concorrência, preços e clientes / Antonio Salvador Morante, Fauzi Timaco Jorge. São Paulo: Atlas, 2009. Livro eletrônico.

NEVES, José Manoel Souza das. **A implantação de tecnologias da informação como fator de competitividade nos sistemas produtivos e nos negócios.** XIII SIMPEP. Disponível em: http://www.simpep.feb.unesp.br/anais/anais_13/artigos/251.pdf>. Acesso em: 11 mar. 2019.

PADOVEZE, Clóvis L. **Contabilidade de custos:** teoria, prática, Integração com Sistemas de Informações (ERP). São Paulo: Cengage Learning, 2013. Livro eletrônico.

PEGN. **O mercado do gás de cozinha na mira de novos investidores.** Disponível em: <<https://revistapegn.globo.com/Publicidade/noticia/2016/06/o-mercado-do-gas-de-cozinha-na-mira-de-novos-investidores.html>>. Acesso em: 11 mar. 2019.

PETROBRAS. **Composição de preços ao consumidor.** Disponível em: <<http://www.petrobras.com.br/pt/produtos-e-servicos/composicao-de-precos-de-venda-ao-consumidor/gas-liquefeito-de-petroleo-glp/>>. Acesso em: 11 mar. 2019.

PROCON JP. **PESQUISA DE PREÇO DO GÁS DE COZINHA E ÁGUA MINERAL – 20L 14/02/2019.** Disponível em: <<http://proconjp.pb.gov.br/wp-content/uploads/2019/02/GASDECOZINHA.pdf>>. Acesso em: 11 mar. 2019.

ROCHA, Welington, MARTINS, Eliseu. **Métodos de Custeio Comparados:** Custos e Margens Analisados sob Diferentes Perspectivas. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2015. Livro eletrônico.

SANTOS, Joel José dos. **Fundamentos de custos para formação do preço e do lucro.** 5ª ed. Rev., ampl. e modificada. São Paulo: Atlas, 2012. Livro eletrônico.

SARDINHA, José Carlos. **Formação de preço:** uma abordagem prática por meio da análise custo-volume-lucro. São Paulo: atlas, 2013. Livro eletrônico.

SEBRAE SP. **CAUSA MORTIS**: O sucesso e o fracasso das empresas nos primeiros 5 anos de vida. Disponível em: https://m.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/UFs/SP/Anexos/causa_mortis_2014.pdf. Acesso em: 11 mar. 2019.

SEBRAE. **COMO ELABORAR O PREÇO DE VENDA**. Disponível em: <http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/UFs/MT/BIS/como%20formar%20o%20pre%C3%A7o%20de%20venda.pdf>. Acesso em: 31 mar. 2019.

SEBRAE SP. **Panorama SEBRAE maio 2018**. Disponível em: http://datasebrae.com.br/wp-content/uploads/2018/06/Panorama-Sebrae_052018.pdf. Acesso em: 11 mar. 2019.

SILVA, Raimundo Sousa, LINS, Luiz Santos. **Gestão de Custos - Contabilidade, Controle e Análise**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2017. Livro eletrônico.

SINDIGAS. **10 verdades sobre o preço do GLP**. Disponível em: <http://www.sindigas.org.br/novosite/wp-content/uploads/2018/04/10-verdades-sobre-o-preco-do-GLP.pdf>. Acesso em: 11 mar. 2019.

SINREGÁS, **A Importância da revenda de GLP enquanto agente de mercado e as implicações e exigências para o exercício da atividade**. Disponível em: <http://www.sinregas.com.br/wp-content/uploads/2018/02/OPINI%C3%83O-SOBRE-REVENDA-DE-GLP.pdf>. Acesso em: 11 mar. 2019.

VANDERBECK, Edward J. NAGY, Charles F. **Contabilidade de Custos**. Tradução da 11ª ed. Norte Americana. São Paulo: Cengage Learning, 2001. Livro eletrônico.

VEIGA, Windsor Espenser, SANTOS, Fernando Almeida. **Contabilidade de Custos - Gestão em Serviços, Comércio e Indústria**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2016. Livro eletrônico.

WERNKE, Rodney. **Análise de custos e preços de venda**. São Paulo: Saraiva, 2005. Livro eletrônico.

APÊNDICE A

ROTEIRO DE ENTREVISTA

Esta entrevista faz parte do trabalho de conclusão de curso de Wilton Ribeiro Marinho, cuja orientação é do Professor Rosivaldo de Lima Lucena. Agradeço a sua participação e ressalto que não tem resposta certa ou errada. A sua contribuição é muito importante para a minha pesquisa. Pesquisa: **FORMAÇÃO DO PREÇO DE VENDA: Como ocorre o processo de formação do preço de venda em uma revenda de Gás Liquefeito de Petróleo (GLP) em João Pessoa, Paraíba.**

Da Investigação sobre qual a importância que a empresa dá os gastos (custos, despesas):

- 01 - É realizado controle dos gastos e esses são registrados?
- 02 - Qual a porcentagem que cada gasto representa no preço de venda?
- 03 - Existe alguma preocupação para diminuir as despesas e como é feita? Se não, por quê?
- 04 - Qual o tipo de veículo é utilizado para realizar as entregas?

- 05 - Faz-se planejamento de vendas com a definição de objetivos e metas e é utiliza a análise CVL para decidir qual o preço e volume desejado de venda?
- 06 - Quais foram os critérios utilizados na hora de decidir pelo fornecedor do GLP?
- 07 - Há limite para compra por pedido ou por dia?
- 08 - Há negociação de preço dependendo do volume comprado?
- 09 - Há acompanhamento do volume de venda?

- 10 - Qual o tipo de contrato com o profissional de contabilidade?
- 11 - Há suporte contábil em relação aos gastos? Há a emissão de relatórios?
- 12 - Há o conhecimento do ponto de equilíbrio, ou seja, o preço mínimo para cobrir os gastos?

Da Investigação se é utilizado (*software*, Planilha eletrônica) para a formação do preço de venda:

13 - A empresa possui algum sistema informatizado de gestão?

14 - Existe alguma planilha para o controle de gastos?

15 - Caso alguma das duas perguntas anteriores seja positiva. Há emissão de relatório?

Da Investigação se a precificação é feita por análise dos preços de venda praticados ou se a empresa é formadora de preços de venda:

16 - Quais são os dados/informações que são considerados para a formação do preço?

17 - O que a senhora faz como diferencial em seu negócio?

18 - Como a senhora vê o mercado de venda de GLP na sua área de atuação? Concorrido? Há possibilidade de crescimento? Preços praticados são compatíveis com o seu?

19 - Quais os principais desafios neste ramo de atuação e o que a senhora faz para superá-los?

20 - A senhora faz pesquisa de preço de venda dos concorrentes?

21 - A senhora poderia contar um pouco sobre a sua história e a da revenda?